

**ROMÂNIA**  
**CURTEA DE APEL TIMIȘOARA**  
**SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**  
**DOSAR NR...../59/2010 - .....03.2010.**

**SENTINTA CIVILĂ NR.....**

**ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN ....02.2012**

**PREȘEDINTE:.....**

**GREFIER:.....**

Pe rol fiind pronunțarea asupra acțiunii formulate de reclamanta S.C. „X” S.R.L. Arad în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la termenul din 13.02.2012, potrivit căreia instanța a amânat pronunțarea cauzei la 20.02.2012 și apoi la 27.02.2012, încheieri ce fac parte integrantă din prezenta hotărâre.

**CURTEA**

Asupra acțiunii de contencios administrativ de față constată:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Timișoara sub nr...../59/2010, la 11.03.2010, reclamanta S.C. „X” S.R.L. Arad în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală a solicitat anularea în parte a deciziei de impunere nr...../24.11.2009, a raportului de inspecție fiscală .../24.11.2009 și a deciziei de soluționare a contestației nr...../04.03.2010 pentru suma totală de ... lei din care ... lei impozit pe profit și .... majorări de întârziere; ... lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și ... lei majorări de întârziere; ... lei contribuția de asigurări sociale datorate de angajator și ... lei majorări de întârziere; ..... lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați și .... lei majorări de întârziere; ... lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator și ... lei majorări de întârziere; ... lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și ... lei majorări de întârziere; ... lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați și ... lei majorări de întârziere; ... lei contribuția angajaților la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și .. lei majorări de întârziere; ... lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator și .... lei majorări de întârziere; ... lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și ... lei majorări de întârziere; ... lei contribuții pentru concedii și indemnizații și .... lei majorări de întârziere.

În motivarea acțiunii reclamanta arată, referitor la impozitul pe profit că organele de control au făcut aplicațiunea art.21 alin.1 Cod fiscal potrivit căruia pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cele efectuate în scopuri de venituri impozabile iar alin.2 enumera cu titlu exemplificativ unele cheltuieli considerate de lege ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri, alin.3 prezintă cheltuielile a căror deductibilitate este limitată la anumite niveluri stabilite prin Codul fiscal sau legi speciale iar alin.4 arată care sunt cheltuielile nedeductibile.

Reclamanta apreciază astfel că, acele cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile care nu figurează cu deductibilitate limitată sau nu sunt calificate expres nedeductibile vor fi considerate deductibile deoarece sunt aferente veniturilor realizate în ansamblu, în acest sens fiind și dispozițiile cuprinse la pct.22 din Norme.

Reclamanta și-a sintetizat motivele acțiunii după considerentele reținute în raportul de inspecție fiscală analizând cronologic constatările organelor fiscale, astfel:

Cu privire la anul 2005, organele de control au constatat următoarele:

1. - Petenta a înregistrat cheltuieli deductibile de cazare și transport pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori, precum și cheltuieli de cazare în unități hoteliere din Arad în suma totală de ..... lei încalcând dispozițiile art. 21 alin.2 lit. e) din Legea nr. 571/2003

2. - Petenta a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005 cheltuieli în suma totală de 5.913 lei reprezentând "comision de reprezentare" achitat societății T din Italia. Conform convenției încheiate între părți firma din Italia a găsit un colaborator S.C. .... S.R.L. - Alba Iulia care să execute pentru petenta manopera pentru încălziminte și facturate de S.C. .... către petenta, aceasta din urmă urmând să achite către firma T din Italia un comision de reprezentare, în funcție de factura emisă de către S.C. .... S.R.L., petenta încalcând dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2003 în aplicarea prevederilor art. 21 alin.4) lit. m) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta arată că potrivit dispozițiilor art. 21 alin.1 din Codul fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Sunt de asemenea cheltuieli deductibile și cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, potrivit dispozițiilor art. 21 alin.2 lit. i) din Codul fiscal iar potrivit normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cuprinse la pct. 31 și 32 cheltuielile în discuție reprezintă cheltuieli de marketing, de promovare pe piețe existente sau piețe noi și ca atare sunt deductibile.

3. - Petenta a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005 în contul 605 "cheltuieli cu energia și apă" cheltuieli în suma de ... lei reprezentând c/v facturilor de apă și canalizare emise de R.A. Apa Canal Arad, utilități consumate la hala situată la adresa din comuna Livada care este proprietatea petentei. În această hala petenta nu a desfășurat activitate productivă fiind pusă la dispoziție în mod gratuit, în baza contractelor de comodat altor persoane juridice fără să refactureze cheltuielile cu energia și apă către persoanele care au folosit aceste utilități. Prin deducerea cheltuielilor cu utilitățile, petenta a încălcat dispozițiile art. 21 alin. 1) din Codul fiscal deoarece aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Reclamanta apreciază că are dreptul la deducerea sumei de ..... lei deoarece potrivit pct. 22 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal "cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile cu prestarea serviciilor" prin urmare cheltuielile cu utilitățile sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, potrivit legii.

Sintagma "refacturare" folosită de organele de control nu se regăsește în Codul fiscal și normele de aplicare a acestuia. Pe alta parte agenții economici pot emite facturi numai pentru activitățile autorizate și menționate în obiectul lor de activitate. Petenta, nefiind autorizată să furnizeze apă și să presteze servicii de canalizare, nu poate emite facturi pentru aceste utilități deoarece nu este furnizorul acestora.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin. 1) din Codul fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Analizând textul de lege rezulta că acesta menționează expres în privind aprecierii cheltuielilor ca fiind deductibile să fie respectată condiția de "cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile" și nu în sensul de realizare de venituri impozabile. Textul citat nu distinge între cheltuieli efectuate în cadrul anului fiscal ori provenite din anii anteriori.

4. - Petenta a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005 cheltuieli cu asigurările în suma de .... lei după cum urmează: suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru un autoturism care nu se afla în patrimoniul societății; suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate; suma de ... lei a fost considerate de organele de control nedeductibile;

Cu privire la cheltuielile în cuantum de ... lei și .... lei privind asigurarea de accidente pentru conducătorul auto și persoane transportate petenta arată că acestea sunt deductibile din punct de vedere fiscal din următoarele motive:

Art. 21 alin.2 lit. c) din Codul fiscal precizează că sunt deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de accidente de muncă sau riscuri profesionale.

Potrivit pct. 26 din normele de aplicare a Codului fiscal întra sub incidența prevederilor art. 21 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În sensul dispozițiilor art. 24 (1) din Legea nr. 90/1996 privind protecția muncii "prin accident de muncă se înțelege vătămarea violentă a organismului, precum și intoxicația acută profesională, care are loc în timpul procesului de muncă sau în îndeplinirea îndatoririlor de serviciu, indiferent de natura juridică a contractului în baza căruia se desfășoară activitatea, și care provoacă incapacitate temporară de muncă de cel puțin 3 zile, invaliditate ori deces."

Prin urmare asigurarea de accidente pentru conducătorul auto și persoanele transportate în interes de serviciu, potrivit legii este obligatorie, cheltuiala care deductibilă fiscal potrivit pct. 26 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cu privire la asigurarea RCA și asigurarea CASCO pentru auto Timiș... în suma de ... lei pentru un autoturism care nu se află în proprietatea petentei, se susține că petenta are dreptul la deducerea acestei sume deoarece autoturismul pus la dispoziția petentei a fost folosit de aceasta în scopul realizării de venituri impozabile potrivit art. 21 alin. 1 din Codul fiscal și transporturile efectuate cu acest mijloc de transport sunt *afere*ntele obiectului de activitate al petentei.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.4 lit. n) din Codul fiscal cheltuielile cu primele de asigurare care nu sunt aferente obiectului de activitate sunt nedeductibile.

5. - Petenta a înregistrat în perioada aprilie-decembrie 2005 cheltuieli deductibile în suma de .... lei privind combustibilul aferent unui mijloc de transport cu nr. de înmatriculare AR-... care nu se află în patrimoniul societății, încălcând astfel prevederile art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

Referitor la acest aspect petenta arată că mijlocul de transport este proprietatea petentei și este înmatriculat cu nr. AR-... număr care a fost greșit trecut în facturi de furnizorul de carburant. Legea nu distinge faptul că cheltuielile efectuate cu bunurile date în comodat sau închiriate care au legătura cu obiectul de activitate al contribuabilului nu sunt deductibile.

6. - Petenta a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005 cheltuieli de întreținere și cheltuieli cu energia electrică în suma de .... lei aferente unor apartamente aflate în proprietatea societății, respectiv apartamente situate la adresa din Arad, str. .... și ....., suma de .... lei fiind nedeductibilă.

Referitor la acest aspect, reclamanta arată că în speță sunt aplicabile dispozițiile art.21 alin.3 lit. l) din Codul fiscal potrivit cărora „cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, sunt deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%."

7. - Petenta a înregistrat în luna aprilie 2005 în contul 628.01 "alte cheltuieli cu servicii executate de terți" suma de .... lei cu nota contabilă FN din 01.04.2005, înscriind articolul contabil 628.01 "alte cheltuieli cu servicii executate de terți" = 401.02 "furnizori" și menționând în registrul jurnal ca explicații în ceea ce privește furnizorul pe S.C. X SRL. Întrucât petenta nu a prezentat documentul justificativ în baza căruia a înregistrat aceste cheltuieli, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .... lei ca nedeductibilă fiscal.

Reclamanta invocă Ordinul nr. 1850/2004 potrivit căruia nota contabilă servește ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea sintetică și analitică, de regulă pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative.

8. - Petenta a înregistrat în luna noiembrie și decembrie 2005 cheltuieli în suma de .... lei reprezentând contravaloarea facturii de chirie nr. .../30.11.2005 emisă de S.C. G S.R.L. Ulterior aceasta eroare a fost remediată prin stornarea cheltuielii cu chiria în luna iulie 2007. În baza prevederilor art. 21 alin.4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 potrivit căruia nu pot fi deduse cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să facă dovada efectuării operațiunii, organul de control a stabilit că suma de .... lei este nedeductibilă fiscal pe perioada 01.12.2005-31.06.2007.

Se menționează că petenta a înregistrat în contabilitate ca și cheltuiala factura nr. .... în data de 30.11.2005 nefiind înregistrată și în luna decembrie cum greșit se susține în actul de control. În această factura S.C. G S.R.L. a facturat fără nicio justificare o chirie dublată, motiv pentru care petenta refuzat-o la plată iar în 31.06.2007 se stornează factura eronată.

9. - Petenta a înregistrat în contabilitate în luna iunie 2005 în contul 628 "alte cheltuieli cu servicii executate de terți" suma de .... lei în baza facturii nr. .../28.06.2005 emisă de S.C. S reprezentând contravaloarea serviciilor turistice achiziționate în favoarea administratorului

societății. Conform prevederilor art. 21 alin.3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 pot și deduce în procent de 2% aplicat asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, cheltuieli sociale cum ar fi costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora. Deoarece administratorul societății nu este salariat, prin deducerea sumei de ..... lei, societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. 3 lit. c) din Legea nr. 571 și ale art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, suma de ... lei fiind nedeductibilă.

Reclamanta arată că în evidențele contabile există înregistrate factura nr. ..../28.06.2005 emisă de S.C. S S.R.L. (pe numele petentei și nu pe numele administratorului) în valoare de .... lei reprezentând avans pachet servicii în perioada 19.08 - 28.08.2005 conform contract ..../28.06.2005. Din această factură nu rezulta că serviciile achiziționate sunt turistice, astfel încât în speță sunt aplicabile dispozițiile art. art. 21 alin.1 lit. e) din Codul fiscal potrivit cărora sunt deductibile cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau în anii precedenți.

10. - Petenta a înregistrat în contul 604 "cheltuieli cu materialele nestocate" suma de ... lei în baza chitanței nr. .../3.11.2005 emisă de S.C. SC S.A. reprezentând contravaloarea unei achiziții ce nu este aferentă obiectului de activitate, încălcând astfel prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de ..... lei nu este deductibilă.

Cu factura respectivă s-a achiziționat un set pat pentru una dintre locuințele de serviciu folosite de petenta pentru protocol, petenta arătând că la art. 21 alin.4 din Codul fiscal sunt enumerate cheltuielile care nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal. Cheltuiala aferentă chitanței nr. ..../3.11.2005 nu face parte din cheltuielile nedeductibile prevăzute la acest articol din lege, prin urmare petenta are dreptul la deducerea sumei de ... lei.

11. - Petenta a înregistrat în luna noiembrie 2000 în contul 628.01 "alte cheltuieli cu servicii executate de terți" suma de .... lei în baza facturii nr. .../5.11.2005 emisă de S.C. .... S.R.L. reprezentând c/v unor iucrări cu macara, pentru care societatea nu a prezentat contract de prestări servicii și un deviz de lucrări, în vederea justificării acestei cheltuieli potrivit pct. 48 din H.G. nr.44/2004, motiv pentru care suma de 376 lei este nedeductibilă.

Serviciul prestat de S.C. .... S.R.L. a constat din descărcarea unor ambalaje grele dintr-un container, care a durat câteva ore în ziua de 5.11.2005 și pentru care s-a facturat suma de ..... lei.

12. - Petenta a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005 în contul 628.02 " cheltuieli manopera executate de terți" c/v facturilor de manopera emise de S.C. ... S.R.L. în suma totală de .... lei. Pe baza fiselor de magazine și facturilor emise de SC ... SRL organele de control au constatat că petenta a înregistrat cheltuieli cu manopera în suma de .... lei aferentă unui număr de ..... perechi pantofi dar conform fiselor de magazine sunt înregistrate ca intrări un nr. de ... perechi de pantofi, rezultând o diferență de ... perechi de pantofi a căror intrare nu se regăsește în fișa de magazine întocmită pentru perioada aprilie - decembrie 2005. Cheltuielile cu manopera care nu au acoperire în fișele de magazine sunt în suma de ... lei, suma care nu este deductibilă.

Cu privire la acest aspect reclamanta precizează următoarele:

S.C. .. S.R.L. a emis în data de 30.06.2005 factura nr. ... pentru 76.279 perechi încălțăminte în valoare de ... EUR și factura nr. ... în data de 31.12.2005 în valoare pentru .. perechi încălțăminte în valoare de .. lei. Cele două facturi însumează ... perechi.

În cele două facturi s-a menționat nr. contractului .../01.06.2000, prestările de servicii derulându-se continuu începând cu anul 2000.

Manopera aferentă perechilor de încălțăminte este o prestare de servicii.

Potrivit dispozițiilor art. 155 alin. 2) din Codul fiscal, pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Din facturile menționate mai sus rezulta că S.C. ... S.R.L. a efectuat manopera până la data de 30.06.2005 pentru .... perechi încălțăminte și până la data de 31.12.2005 pentru .... perechi încălțăminte, fapt necontestat de petenta, nefiind obligatorie livrarea perechilor de încălțăminte la data întocmirii facturilor pentru prestarea manoperei. Livrarea ulterioară a bunurilor nu presupune că prestarea nu a fost efectuată și că beneficiarul nu are dreptul de deducere a sumelor menționate în facturile înregistrate în contabilitate la data la care au fost emise.

### **Cu privire la anul 2006**

13. - Petenta a înregistrat cheltuieli deductibile de cazare și transport pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori, precum și cheltuieli de cazare ale administratorului în unități hoteliere din Arad în suma totală de .... lei nerespectând prevederile art. 21 alin.2) lit. e) din Legea 571/2003, prin urmare suma de ... lei este nedeductibilă.

Reclamanta arată că această cheltuielă s-a efectuat în scopul realizării de venituri impozabile suma de ... lei fiind deductibilă, potrivit art. 21 alin.1 din Codul fiscal.

14. - petenta a înregistrat în anul 2006 cheltuieli în suma de .... lei reprezentând c/v facturilor de apă și canalizare emise de R.A. Apa Canal Arad utilități consumate în hala situată la adresa din comuna .... nr. .... proprietatea petentei. În această hală petenta nu a desfășurat activitate, aceasta fiind pusă la dispoziție în mod gratuit, în baza contractelor de comodat altor persoane juridice. Petenta nu a refacturat cheltuielile cu energie și apă către persoanele care au folosit aceste utilități, prin urmare suma de .... lei este nedeductibilă.

Reclamanta a reluat considerentele expuse la pct.3.

15. - Petenta a înregistrat în anul 2006 cheltuieli cu asigurările în suma de .... lei după cum urmează: suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se află în patrimoniul societății, respectiv pentru autoturismul cu nr. de înmatriculare ... și autoturismul cu nr. de înmatriculare ...; suma de ... lei, reprezentând cheltuieli de asigurare de accidente de persoane de grup pe timpul programului de lucru; suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate; suma de .... lei, reprezentând cheltuieli de asigurare pentru furt și tâlhărie pentru activitățile civile pentru un apartament care nu se află în patrimoniul societății, polița de asigurare fiind încheiată de administratorul ..... în calitate de asigurat.

Reclamanta invocă incidența în speță a dispozițiilor cuprinse la art.21 alin.2 lit. b) și c) Cod fiscal.

16. - petenta a înregistrat în anul 2006 cheltuieli privind reparațiile și cheltuielile cu piese de schimb aferente unor autoturisme care nu se află în patrimoniul societății în suma de ..... lei, încălcându-se astfel prevederile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta arată că organele de control nu au verificat dacă aceste autoturisme au fost folosite efectiv de petenta în desfășurarea activității sale și nu au luat în considerare contractul de comodat pentru dreptul de folosință al acestora.

Analizând dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal rezulta că acesta menționează expres în privința aprecierii cheltuielilor ca fiind deductibile să fie respectată condiția de "cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile" și nu în sensul de realizare de venituri impozabile. Textul citat nu distinge între cheltuieli efectuate în cadrul anului fiscal ori provenite din anii anteriori.

17. - Petenta a înregistrat în contul 624 "cheltuieli de transport" c/v facturilor emise de firma ..... din Italia în suma de ..... lei. Întrucât din specificațiile din facturi nu se poate determina ce anume reprezintă aceste facturi, fiind încălcate dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2004 și dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care suma de ..... lei este nedeductibilă fiscal.

Reclamanta arată că transportatorul a emis 7 facturi fiscale în anul 2006 pentru zilele de staționare în decursul celor 7 transporturi efectuate în anul 2005 pe ruta Arad România, Priluki Ucraina și retur în Arad România, zile care nu au fost cuprinse în facturile de transport inițiale. Având în vedere că zilele de staționare nu sunt imputabile transportatorului și că petenta nu le-a contestat considerând că au fost calculate în mod corect de către transportator, petenta a acceptat la plata facturilor pentru zilele de staționare. Transportatorul a luat în calcul zilele de staționare în vama la dus și la întors precum și zilele de staționare la descărcarea mărfii, zile care nu sunt cuprinse în CMR.

Se precizează că potrivit Convenției din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional(CMR), art.4 proba contractului de transport se face prin scrisoarea de trăsura numită CMR, nefiind necesar să se întocmească un alt contract așa cum greșit au solicitat organele de control. Pentru prestarea efectivă este nelegal să se solicite transportatorului situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice materiale corespunzătoare.

Prin urmare petenta nu a încălcat dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2003 în aplicarea prevederilor art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, acestea nefiind aplicabile în cazul transporturilor, pentru ca nu pot fi îndeplinite cumulative cerințele prevăzute la pct.48.

În cazul transporturilor, costul acestora se negociază între părți și este voința părților. Dacă ulterior apar diferențe și părțile cad de acord cu privire la acestea nu se poate trage concluzia că respectivele cheltuieli nu se justifică, că nu sunt reale și că petenta nu are obligația să le plătească. Nu poate fi pusă la îndoială buna credință a transportatorului în ce privește zilele de staționare.

18. - Petenta a înregistrat în luna august 2006 cheltuieli în suma de ..... lei, în baza facturii nr. .../01.08.2006 emisă de S.C. ... S.R.L. reprezentând comision pentru vânzarea unui apartament situat la adresa din Arad, str. ..., clădire care nu se afla în patrimoniul petentei, încălcând astfel prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de ... lei este nedeductibilă.

Analizând conținutul facturii nr. .../01.08.2006 rezulta că s-a facturat comision în valoare de ... lei conform contractului .... În contractul de intermediere s-a trecut din eroare str. .. în loc de .. înscris în CF 59132. Imobilul înscris în CF .... se afla în P..... și nu pe str. ....

Această eroare privind locația imobilului vândut nu poate duce la concluzia că suma de .... lei nu este deductibilă.

19. - Petenta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru clădiri, care au fost date în comodat către diverse persoane juridice, respectiv pentru clădirea situată la adresa din Arad, str. .... (hala ....) și pentru clădirea situată la adresa din localitatea nr. ... (hala Calea .....). De asemenea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea și pentru apartamente aflate în patrimoniu, dar unde societatea nu a desfășurat activitate, respectiv pentru apartament situat la adresa din Arad, str. .... și pentru apartament situat la adresa din Arad, .....

Amortizarea aferentă acestor clădiri pentru anul 2006 este în suma de ..... lei. Întrucât petenta nu realizează venituri din deținerea clădirilor date în comodat și a celor 2 apartamente, cheltuielile cu amortizarea aferente acestora sunt nedeductibile în baza prevederilor art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Reclamanta arată că, potrivit dispozițiilor art. 21 alin.3 lit. i) din Codul fiscal cheltuielile cu amortizarea are deductibilitate limitată, în limita prevăzută la art.24.

Potrivit dispozițiilor art. 24 alin.1 și 2 din Codul fiscal cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut pentru a fi închiriat sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Prin urmare deducerea amortizării nu este condiționată strict de realizarea de venituri în mijloacele fixe așa cum greșit susțin organele de control.

20. - Petenta a înregistrat în anul 2006, în contul 628.02 "cheltuieli manopera executate de terți" c/v facturilor de manopera emise de S.C. .... S.R.L. în suma totală de .... lei. Din analiza fișei de magazine și a facturilor emise s-a întocmit situația comparativă privind intrările de perechi de încălțăminte constatând că în anul 2006 petenta a înregistrat cheltuieli cu manopera în suma de .... lei aferentă unui număr de ... perechi pantofi, dar conform fișelor de magazine sunt înregistrate intrări în număr de .... perechi pantofi, cu .... perechi mai mult decât în facturile emise în anul 2006 diferența. În fapt, începând cu trimestrul III 2006 petenta a înregistrat intrările de perechi pentru care au fost emise facturi cu manopera în valoare de .... lei în anul 2005 și pentru care nu au fost înregistrate intrările la momentul respectiv, așa cum s-a prezentat în cadrul constatărilor privind impozitul pe profit aferentei perioadei aprilie - decembrie 2005.

Reclamanta reiterează susținerile anterioare potrivit cărora legea nu precizează că bunurile trebuie livrate la data întocmirii facturii pentru prestările de servicii. Prin urmare livrarea ulterioară a bunurilor nu presupune că prestarea nu a fost efectuată, prin urmare petenta în mod corect și legal a dedus suma de .... lei pentru manopera prestată de S.C. .... S.R.L.

### **Cu privire la anul 2007**

21. - Petenta a înregistrat în luna aprilie 2007 cheltuieli de transport pentru o persoană care nu are calitatea de salariat și nici calitatea de administrator, în suma de ..... lei, încălcând dispozițiile art. 21 alin.2 lit. e) din Legea nr. 571/2003 prin urmare suma de ..... lei este nedeductibilă fiscal.

Reclamanta precizează că, suma de .... lei reprezintă cheltuieli de transport cu avionul pentru ..., managerul unei firme colaboratoare din Italia, iar legea nu interzice deducerea cheltuielilor de transport pentru persoanele invitate de contribuabil în vederea încheierii unor contracte și ca aceste cheltuieli nu sunt utile desfășurării activității societății. Prin urmare dacă nu există în lege o interdicție expresă, regula este ca acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile.

22. - Petenta a înregistrat în anul 2007 cheltuieli în suma de ..... lei reprezentând contravaloarea facturilor de apă și canalizare emise de R.A. Apa Canal Arad, utilități consumate în hala situată la adresa din comuna Livada nr. .... jud. Arad, proprietatea petentei. În această hală petenta nu a desfășurat activitate pe perioada supusă inspecției fiscale, aceasta fiind pusă la dispoziție în mod gratuit altor persoane juridice, în baza contractelor de comodat încheiate cu acestea. Petenta nu a refacturat cheltuielile cu energia și apa către persoanele care au folosit aceste utilități încălcând astfel dispozițiile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, suma de .... lei fiind nedeductibilă fiscal.

Referitor la acesta aspect sunt reiterate susținerile reclamantei de la pct.3 și 14 din acțiune.

23. - Petenta a înregistrat în anul 2007 cheltuieli cu asigurările în suma de .... lei după cum urmează: suma de .... lei reprezentând asigurări de viață pentru 181 de angajați; suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se află în patrimoniul societății; suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate.

Referitor la acest aspect se arată următoarele: potrivit dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. n) din Codul fiscal "cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale. Sunt considerate cheltuieli în scopul realizării de venituri și cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale potrivit dispozițiilor art. 21 alin.2 lit. e) din Codul fiscal. Fata de aceste prevederi legale suma de .... lei, reprezentând cheltuielile cu asigurările de accidente, este deductibilă.

Suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO este de asemenea deductibilă. Proprietarul celor două autoturisme a cedat dreptul de folosință a acestora petentei în baza unui contract de comodat. Cheltuielile cu primele de asigurare sunt aferente obiectului de activitate deoarece mijloacele de transport sunt folosite pentru desfășurarea activității petentei în scopul realizării de venituri impozabile.

Cu privire la asigurările de viață pentru cei ... de angajați, având în vedere că nu există în lege o interdicție expresă, regula este că acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile, prin urmare și suma de ... lei este deductibilă.

24. - Petenta a înregistrat în anul 2007 cheltuieli în sumă de ... lei privind combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se află în patrimoniul societății încălcându-se dispozițiile art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta arată că, proprietarul autoturismelor a cedat dreptul de folosință a autoturismelor în baza unui contract de comodat. Aceste autoturisme au fost folosite de petenta în desfășurarea activității cu scopul de a realiza venituri impozabile, prin urmare a respectat dispozițiile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind deductibilitatea sumei de ..... lei.

25. - Petenta a înregistrat în anul 2007 cheltuieli cu întreținere și cheltuieli cu energia electrică în suma de .... lei aferente unor apartamente aflate în proprietatea societății. Petenta nu

realizează nici un venit din deținerea acestor apartamente încălcând dispozițiile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de .... lei este nedeductibila.

Reclamanta contrazice argumentele organelor fiscale arătând că apartamentele sunt proprietatea petentei iar aceste cheltuieli trebuie acoperite din veniturile societății.

Organele de control interpretează in mod tendențios textul de lege in sensul ca deținerea acestor unor imobile trebuie sa aducă venituri si daca nu aduc cheltuielile aferente acestora nu sunt deductibile. Cu alte cuvinte nici cheltuielile cu sediile administrative ale contribuabilului nu sunt deductibile deoarece din deținerea acestor sedii nu se obține nici un venit.

Potrivit pct. 22 din Normele de aplicare a art. 21 alin. 1) din Codul fiscal cheltuielile înregistrate cu prestarea serviciilor sunt considerate cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri impozabile.

Analizând textul de lege rezulta ca acesta menționează expres in privința aprecierii cheltuielilor ca fiind deductibile sa fie respectata condiția de " cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri impozabile" si nu in sensul de realizare de venituri impozabile.

Pe de alta parte daca nu exista in lege o interdicție expresa cu privire la aceste cheltuieli, regula este ca acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile.

26. - Petenta a înregistrat in anul 2007 in contul 604 "cheltuieli privind materialele nestocate" suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu hrana pentru animale. Întrucât societatea nu deține in patrimoniu animale si aceste cheltuieli nu au legătura cu obiectul de activitate al societății, petenta a încălcat dispozițiile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, suma de 636 lei fiind nedeductibila fiscal.

Se precizează că petenta are in patrimoniu un câine de paza la hala de producție. Având in vedere ca acesta păzește hala pe timpul nopții nu se poate susține ca aceasta cheltuiala nu are legătura cu obiectul de activitate al petentei, prin urmare suma de ..... lei este deductibila.

27. - Petenta a înregistrat in anul 2007 cheltuieli privind reparațiile si cheltuieli cu piese de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societății în suma totala de .... lei încălcându-se astfel prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de .... lei este nedeductibila.

Se arată că, proprietarul autoturismelor a cedat petentei dreptul de folosința al acestora in baza unui contract de comodat. Petenta a folosit mijloacele de transport in desfășurarea activității sale aducătoare de venituri impozabile.

28. - Petenta a înregistrat cheltuieli in suma de .... lei in baza unor facturi prezentate in copie in suma de .... lei, petenta încălcând dispozițiile art. 21 alin.4 lit. f) din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de ..... lei este nedeductibila fiscal.

Reclamanta precizează că, din textul de lege menționat nu rezulta ca o factura fiscala înregistrată in copie in contabilitate nu are calitatea de document justificat.

29. - Petenta a înregistrat in luna iulie 2007, in contul 604.01 "cheltuieli privind materialele nestocate" suma de .... lei prezentând c/v unor bijuterii, achiziție ce nu este aferenta obiectului sau de activitate, încălcând astfel prevederile art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003, prin urmare suma de 127 lei este nedeductibila fiscal.

Reclamanta invocă dispozițiile art. 21 alin.3 lit. c) din Codul fiscal potrivit cărora cheltuielile cu cadourile sunt deductibile in limita unei cote de 2% aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003, prin urmare suma de .... lei este deductibilă fiscal.

30. - Petenta a înregistrat in luna iulie 2007 in contul 628.01 "alte cheltuieli cu servicii executate de terți" suma de .... lei, reprezentând c/v unor lucrări cu macara. Petenta nu a prezentat contract de prestări servicii si deviz de lucrări in vederea justificării acestei cheltuieli, petenta încălcând dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2004 in aplicarea prevederilor art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Referitor la acest aspect reclamanta arată că, serviciul prestat de S.C. .... S.R.L. a constat din descărcarea unor ambalaje grele dintr-un container, prestație pentru care petenta a plătit .... lei.

Consideră că in acest caz nu sunt necesare documentele prevăzute la pct. 48 din H.G. nr.44/2004, prin urmare petenta are dreptul la deducerea sumei de 800 lei deoarece aceasta cheltuiala este aferenta obiectului de activitate. In cazul transporturilor nu sunt aplicabile



dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2004 deoarece nu pot fi îndeplinite cumulativ cerințele prevăzute de acesta.

31. - Petenta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru clădiri, care au fost date în comodat către diverse persoane juridice. De asemenea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea și pentru apartamente aflate în patrimoniu unde nu a desfășurat activitate. Amortizarea aferentă acestor clădiri pentru anul 2007 este în suma de .... lei întrucât petenta nu a realizat venituri aferente clădirilor în care nu a desfășurat activitate, suma de .... lei este nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art. 21 alin.1 ) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta invocă dispozițiile art. 21 alin.3 lit. i) din Codul fiscal potrivit cărora cheltuielile cu amortizarea are deductibilitate limitată, în limita prevăzută la art. 24.

Potrivit dispozițiilor art. 24 alin.1 și 2 din Codul fiscal cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală, care este deținut pentru a fi închiriat sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Prin urmare deducerea amortizării nu este condiționată strict de realizarea de venituri în mijloacele fixe așa cum greșit susțin organele de control. Prin urmare în mod corect și legal petenta și-a dedus cheltuielile cu amortizarea în suma de .... lei.

32. - Petenta a înregistrat în anul 2007 în gestiune ... perechi de pantofi a căror manoperă a fost executată de către SC .... SRL fără a înregistra în anul 2007 cheltuieli cu manopera, deoarece aceste cheltuieli au fost înregistrate în anul 2005 și 2006 în baza facturilor emise la aceeași dată de către S.C. .... S.R.L. așa cum s-a prezentat în cadrul constatărilor privind impozitul pe profit aferent anului 2005 și 2006. În conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 și ale pct. 13 din H.G. nr.44/2004 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli deductibile cu manopera în anul 2007 în suma de ... lei aferente perechilor de pantofi intrați în gestiune în anul 2007, cheltuieli care în anul 2005 și 2006 au fost stabilite nedeductibile.

Reclamanta precizează următoarele:

Având în vedere că în anul 2007 nu s-a emis încă factura de prestări de servicii de către S.C. ... S.R.L., suma de .... lei nu poate fi considerată deductibilă în anul 2007, deoarece nu există niciun document fiscal de plată înregistrat în contabilitate.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.4) lit. f) din Codul fiscal, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

Pe de altă parte, potrivit dispozițiilor art. 155 alin. 2) din Codul fiscal, pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Din facturile menționate în actul de control, rezultă că S.C. .... S.R.L. a efectuat manopera și a întocmit facturile la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Legea nu precizează că bunurile trebuie livrate la data întocmirii facturii pentru prestările de servicii Prin urmare livrarea ulterioară a bunurilor nu presupune că prestarea nu a fost efectuată la finele lunii când s-a emis factura iar intrarea în gestiune a bunurilor poate fi făcută și ulterior, facturile de prestări servicii fiind documentele justificative de intrare în gestiune.

33. - Petenta a înregistrat în anul 2007 venituri în suma de ... lei. Petenta a emis în luna iulie 2007 către firma .... din Ucraina, factura nr. F .../25.07.2007 în valoare de ... lei și factura nr. .../25.07.2007 în valoare de .... lei, veniturile aferente acestor facturi fiind înregistrate în luna decembrie 2008. Având în vedere acest aspect, în conformitate cu prevederile art. 19 alin.1) din Legea nr. 571/2003 și ale pct. 13 din H.G. nr.44/2004 suma de .... lei a fost considerată neînregistrată.

Reclamanta precizează că suma de .... lei nu poate fi considerată neînregistrată deoarece aceasta constituie un venit al petentei. Fiind considerată neînregistrată petenta nu datorează impozit pe profit pentru această sumă.

Potrivit dispozițiilor art. 6 din Legea contabilității 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. Documentele

justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, angajează răspunderea persoanelor care le-au înregistrat în contabilitate.

Din legislația fiscală în materie nu rezulta expres că în cazul în care factura fiscală privind veniturile nu este consemnată în momentul efectuării ei în contabilitate, acele venituri se considera neînregistrate fiind considerate neimpozabile.

#### **Cu privire la anul 2008**

34. - Petenta a înregistrat în luna martie 2008 cheltuieli de transport și cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariat sau administrator în suma de ..... lei, încălcând prevederile art. 21 alin.2 lit. e) din Legea nr. 571/2003.

Art.21 alin. 2 lit. e) din Codul fiscal menționează că sunt deductibile și cheltuielile de transport și cazare pentru persoane care au calitatea de salariat sau administrator ceea ce înseamnă aceste cheltuieli se acordă și acestora. Legea nu interzice pentru cealaltă categorie deductibilitatea cheltuielilor deoarece atunci când se solicită unui partener de afaceri să vină în interesul societății, se poate deduce cheltuielile cu transportul deoarece este utilă și aferentă obiectului de activitate și făcută cu scopul realizării de venituri impozabile.

35. - Petenta a înregistrat în anul 2008 cheltuieli în suma de .... lei reprezentând c/v facturilor de apă și canalizare emise de R.A. Apa Canal Arad utilități consumate într-o hală în care nu desfășurat activitate, fiind pusă la dispoziție în mod gratuit altor persoane juridice în baza contractelor de comodat, începând cu data de 01.03.2008, hala a fost închiriată către S.C. ... S.R.L. cu contractul ..../01.03.2008. Petenta nu a refacturat cheltuielile cu energia și apa către persoanele care au folosit aceste utilități, încălcând dispozițiile art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de ... lei este nedeductibilă fiscal.

Referitor la aceste aspecte reclamanta face următoarele precizări:

Cu privire la perioada 01.01.2008 - 01.03.2008 petenta are dreptul la deducerea cheltuielilor cu apă și canalizarea deoarece potrivit pct. 22 din normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. 1) din Codul fiscal "cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile cu prestarea serviciilor," prin urmare cheltuielile cu utilitățile sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, potrivit legii.

Sintagma "refacturare" folosită de organele de control nu se regăsește în Codul fiscal și normele de aplicare a acestuia. Pe alta parte agenții economici pot emite facturi numai pentru activitățile autorizate și menționate în obiectul lor de activitate. Petenta nefiind autorizată să furnizeze apă și să presteze servicii de canalizare nu poate emite facturi pentru aceste utilități deoarece nu este furnizorul acestora. Hala fiind pusă la dispoziția altor agenți economici în mod gratuit nu există clauze contractuale privind obligația comandanților de a achita cheltuielile cu utilitățile.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin. 1) din Codul fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Analizând textul de lege rezulta că acesta menționează expres în privind aprecierii cheltuielilor ca fiind deductibile să fie respectată condiția de "cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile" și nu în sensul de realizare de venituri impozabile. Textul citat nu distinge între cheltuieli efectuate în cadrul anului fiscal ori provenite din anii anteriori.

Pe de alta parte dacă nu există în lege o interdicție expresă, regula este că acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile.

Cu privire la perioada 01.03.2008 - 31.12.2008 când hala a fost închiriată se precizează că petenta a respectat dispozițiile art. 21 alin.1 din Codul fiscal, deoarece închirierea s-a făcut cu scopul realizării de venituri impozabile. Veniturile obținute din chirii sunt impozabile. Pe de alta parte refacturarea cheltuielilor pentru apă și canal solicitată de organele de control ar încălca legea în primul rând că acest termen nu se regăsește în legislația fiscală și în al doilea rând pentru că numai furnizorii pot emite facturi pentru aceste servicii.

36. - Petenta a înregistrat în anul 2008 cheltuieli cu asigurările în suma de ... lei după cum urmează: suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se află în patrimoniul societății; suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări CASCO pentru un autoturism care nu se află în patrimoniul societății; suma de ... lei reprezentând cheltuieli de asigurare pentru care petenta nu a prezentat polița de asigurare și nici factura; suma de ... lei

reprezentând cheltuieli cu asigurările aferente unei facturi care a fost emisa pe alta societate, respectiv S.C. ... S.R.L., fiind încălcate dispozițiile art. art. 21 alin.4 lit. n) din Legea nr. 571/2003, ale art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003.

În principal reclamanta arată că suma totală este de ... lei și nu suma de .... lei cum greșit s-a menționat în actul de control și care a fost considerată nedeductibilă și luată în calcul la recalcularea impozitului pe profit pe anul 2008. Petenta nu a încălcat dispozițiile legale mai sus citate din următoarele motive:

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.4 lit. n) din Codul fiscal numai cheltuielile cu primele de asigurare care nu sunt aferente obiectului de activitate sunt nedeductibile. Or, autoturismele chiar dacă nu sunt proprietatea petentei sunt folosite în desfășurarea activității cu scopul realizării de venituri impozabile.

37. - Petenta a înregistrat în anul 2008 cheltuieli în suma de .... lei privind combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se afla în patrimoniul societății, petenta încălcând dispozițiile art. 21 alin.1) din Legea nr. 571/2003.

Petenta nu a încălcat dispozițiile art. 21 alin.1 din Legea 571/2003 din următoarele motive:

Proprietarul autoturismelor a cedat petentei dreptul de folosință a acestora în baza unui contract de comodat. Petenta a folosit mijloacele de transport în desfășurarea activității sale cu scopul realizării de venituri impozabile.

Pe de altă parte dacă nu există în lege o interdicție expresă cu privire la aceste cheltuieli, regula este ca acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile, prin urmare în mod corect și legal petenta a dedus suma de .... lei.

38. - Petenta a înregistrat în anul 2008 în contul "cheltuieli privind materialele nestocate" în suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu hrana pentru animale. Întrucât petenta nu deține în patrimoniu animale și aceste cheltuieli nu au legătura cu obiectul de activitate al societății, prin înregistrarea acestora ca și cheltuieli deductibile, petenta a încălcat dispozițiile art. 21 alin.1) din Legea nr. 571/2003, suma de .... lei fiind nedeductibilă fiscal.

Se precizează că petenta are în patrimoniu un câine de pază la hala de producție. Având în vedere că acesta păzește hala pe timpul nopții nu se poate susține că aceasta cheltuială nu are legătura cu obiectul de activitate al petentei, prin urmare suma de ... lei este deductibilă, respectându-se dispozițiile art. 21 alin.1) din Legea nr. 571/2003.

39. - Petenta a înregistrat în luna aprilie 2008 cheltuieli cu transportul în suma de ... lei în baza facturii nr. .../30.04.2008 emisa de firma ..... - ITALIA, factura ce este emisa pe numele altei societăți respectiv S.C. ... S.R.L., încălcând astfel prevederile art. 21 alin.4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de 2.813 lei este nedeductibilă fiscal.

Cu privire la textul de lege încălcat reclamanta precizează că acesta menționează că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Or, factura înregistrată de petenta îndeplinește această condiție.

Pe de altă parte, factura a fost emisa pe numele S.C. ... S.R.L. deoarece se transporta marfa acesteia către petenta. Având în vedere că S.C. ... S.R.L. a considerat că acest transport trebuie plătit de către petenta în calitate de beneficiar al mărfii și că nefiind transportator nu poate emite facturi de transport, a trimis petentei factura de transport întocmită de ..... - ITALIA în vederea plății.

40. - Petenta a dedus cheltuielile în suma de ... lei reprezentând servicii informatice cu Ucraina, respectiv achiziția unui program informatic de evidență contabilă (producție salarii, mijloace fixe) destinat unei societăți din Ucraina, petenta încălcând dispozițiile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, suma de ..... lei fiind nedeductibilă fiscal.

Se precizează că petenta nu a încălcat dispozițiile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 deoarece aceasta cheltuială are legătura cu activitatea petentei fiind făcută cu scopul realizării de venituri impozabile. Petenta are relații comerciale cu firme din Ucraina iar programul informatic se folosește între cele două țări România - Ucraina în evidența contabilă, prin urmare aceasta cheltuială este utilă petentei și făcută cu scopul realizării de venituri impozabile.

41. - Petenta a dedus cheltuielile în suma de ... lei în baza unei facturi emisa de ..., factura care emisa pe numele altei societăți, respectiv S.C. ... S.R.L., petenta încălcând prevederile art. 21 alin.4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, suma de ... lei fiind nedeductibilă fiscal.

Cu privire la textul de lege încălcat reclamanta precizează că acesta menționează ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Or, factura înregistrată de petenta îndeplinește această condiție, prin urmare suma de .... lei este deductibilă fiscal.

42. - Petenta a înregistrat în luna mai și septembrie 2008 cheltuieli în suma de .... lei, în baza unor facturi prezentate în copie, petenta încălcând prevederile art. 21 alin.4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care suma de .... lei este nedeductibilă fiscal.

Reclamanta arată că, în textul de lege menționat ca încălcat de petenta, nu se interzice înregistrarea în contabilitate a unor facturi în copie.

43. - Petenta a înregistrat în anul 2008 suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu hrana pentru animale, suma ce a fost considerată nedeductibilă fiscal (pag. 38 pct. II din Raportul de inspecție fiscală).

Reclamanta precizează că la pag. 37 pct. 5 din Raportul de inspecție fiscală, organele de control au menționat aceeași sumă de ... lei ca nedeductibilă pe anul 2008 conform anexei nr. 11.1.12, prin urmare la calculul sumelor nedeductibile s-a adăugat încă o dată suma de .... lei, ceea ce nu este corect și nici legal.

44. - Petenta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru clădiri care au date în comodat către diverse persoane juridice precum și pentru apartamente aflate în patrimoniul, imobile în care petenta nu realizează venituri, prin urmare suma de .... lei este nedeductibilă fiscal fiind încălcate dispozițiile art. 21 alin.1) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta contestă susținerile organelor fiscale arătând că potrivit dispozițiilor art. 24 alin.1 și 2 din Codul fiscal cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut pentru a fi închiriat sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Prin urmare deducerea amortizării nu este condiționată strict de realizarea de venituri în mijloacele fixe așa cum greșit susțin organele de control. Prin urmare în mod corect și legal petenta și-a dedus cheltuielile în suma de .... lei.

45. - Petenta a înregistrat în anul 2008, în contul 628.02 "cheltuieli manopera executate de terți" în baza facturii emise de S.C. .... S.R.L. din Ucraina, în suma de .... lei, aferentă realizării unui nr. ... perechi încălțăminte. Din analiza fișei de magazie s-a constatat că numărul perechilor de pantofi intrați în gestiune este de ... perechi, rata de ceie cuprinse în factura respectiv ... perechi. Din analiza efectuată în comparative cu anii precedenți supuși inspecției fiscale, a rezultat că pentru anul 2008 suma deductibilă privința perechile de pantofi este de ... lei și nu de .... lei.

Cu privire la relațiile comerciale cu S.C. ... S.R.L. din Ucraina s-a arătat în contestație că toate cheltuielile cu manopera efectuate în anul 2005 și 2006 sunt deductibile din punct de vedere fiscal în anii respectivi și că organele de control nu au ținut seama de prevederile legale, respectiv art. 155 alin. 2) din Codul fiscal cu privire la facturile pentru prestările de servicii, nefiind obligatorie livrarea bunurilor la data emiterii acestor facturi. Legea nu interzice livrarea ulterioară a bunurilor pentru care a fost executată prestarea de servicii.

Prin urmare calculele făcute de organele de control pentru anul 2008 cu privire la sumele deductibile pe anul 2008 sunt eronate deoarece nu pot fi deductibile în anul 2008 sumele achitate pentru manopera înregistrată în contabilitate în anul 2006.

46. - Petenta a înregistrat în contabilitate în anul 2008 cheltuieli în suma de .... lei reprezentând asistența tehnică pentru centrale telefonice aparținând A.... din Ucraina în baza facturilor emise de S.C. ... din Italia. Prin deducerea acestei sume petenta a încălcat prevederile art.21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, suma de .... lei fiind nedeductibilă fiscal.

Se menționează că petenta nu a încălcat aceste dispoziții din următoarele motive:

Petenta are relații comerciale cu cele două firme din Ucraina. Pentru buna desfășurare a acestor relații sunt necesare și centralele telefonice. Este în interesul activității petentei ca aceste centrale telefonice să funcționeze bine, motiv pentru care asistența tehnică a fost achitată de

petenta. Nu se poate susține ca aceasta cheltuiala nu este utila si ca nu a fost făcuta cu scopul realizării de venituri impozabile.

În consecința, cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și care nu figurează la art. 21 alin(3) ( deductibile limitat) sau la alin(.4) ( nedeductibile) din Codul fiscal, vor fi considerate deductibile deoarece sunt aferente veniturilor realizate în ansamblu. Ca atare, dacă nu există în lege o interdicție expresă, regula este ca acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile.

47. - Petenta a înregistrat în luna noiembrie 2008 cheltuieli cu energia la hala din Livada care nu au fost refacturate către S.C. ... S.R.L. în suma de .... lei, petenta încălcând dispozițiile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, suma de ... lei fiind nedeductibilă fiscal.

Se menționează că petenta nu a încălcat aceste dispoziții deoarece potrivit pct. 22 din Normele de aplicare a art. 21 alin.1 din Codul fiscal "cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile cu prestarea serviciilor," prin urmare cheltuielile cu utilitățile sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, potrivit legii.

Pe de altă parte nu se poate susține ca închirierea halei nu s-a făcut cu scopul realizării de venituri impozabile. Suma rezultată din închirierea acestei hale este impozabilă, prin urmare au fost respectate prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, suma de .... lei este deductibilă fiscal.

48. - Petenta a înregistrat în anul 2008 cheltuieli cu diurna acordată administratorului ..., în suma totală de .. lei. Întrucât administratorul nu are calitatea de angajat suma de .... lei nedeductibilă fiscal fiind încălcate dispozițiile art. 21 alin.3) lit. b) și ale art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003. Totodată au fost verificate cheltuielile cu diurna în suma de .. lei acordate d-nei .. salariată a petentei în anul 2008 și care a efectuat deplasări în Ucraina. Verificând ordinele de deplasare ale acesteia s-a constatat ca acestea nu sunt completate cu date privind ora plecării din țară, ora sosirii în țară, mijlocul de transport cu care s-a deplasat. De asemenea, diurna acordată pe zi este diferită de la o deplasare la alta. Pentru verificarea cheltuielilor cu diurna s-a solicitat copia pașaportului pentru d-na ...însă nu a fost prezentat până la data finalizării controlului. În baza prevederilor art. 21 alin. 1) alin.3) lit. b), art. 7 alin. (2) din H.G. nr.518/1995, organele de control au stabilit suma de 70.299 lei ca nedeductibilă fiscal.

Reclamanta arată următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.. 16 alin. l) din HG 518/1995 "Prevederile prezentei hotărâri se aplică și personalului din regiile autonome și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, care se deplasează temporar în străinătate pentru aducerea la îndeplinire a acțiunilor menționate la art. 1."

În aceeași lege la art. 17 alin. 1) se recomandă agenților economici, alții decât prevăzuți la art. 16 alin. 1) să se aplice în mod corespunzător prevederile prezentei legi.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.3) lit. b) din Codul fiscal următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: "suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice."

La art. 21 alin.3) lit. b) din Codul fiscal nu s-a precizat ca agenții economici cu capital privat trebuie să respecte dispozițiile art. 7 alin.2) din H.G. nr.518/1995. Prin urmare cererile organelor de control cu privire la diurna acordată d-nei ..... sunt nejustificate cu atât mai mult cu cât la data controlului aceasta nu mai era angajată petentei. Pe de altă parte diurna acordată pe zi este diferită de la o deplasare la alta din cauza cursului valutar, care și acesta diferă de la o zi la alta.

Pentru diurna acordată trebuia verificat dacă ea este în limita a de 2,5 ori nivelul legal acordat pentru instituțiile publice, or organele de control nefăcând nicio referire la acest aspect, înseamnă ca ea s-a încadrat în limita prevăzută de lege, prin urmare suma de .... lei este deductibilă fiscal.

Cu privire la diurna acordată administratorului în suma de .... lei precizează ca aceasta este deductibilă din următoarele motive:

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.2) lit. e) sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de administratori. În ce privește indemnizația de deplasare, aceasta are deductibilitate limitată numai în cazul salariaților, prin urmare pentru administratori se poate deduce integral.

În consecința, cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și care nu figurează la art. 21 alin. (3) (deductibile limitat) sau la alin. (4) (nedeductibile) din Codul fiscal vor fi considerate deductibile deoarece sunt aferente veniturilor realizate în ansamblu.

Ca atare, dacă nu există în lege o interdicție expresă, regula este ca acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile, prin urmare suma de ..... lei este deductibilă fiscal.

**49.** - Petenta a înregistrat în anul 2008 cheltuieli de transport în suma de 16.583 lei reprezentând c/v facturilor emise de S.C. .... S.R.L. și S.C. .... S.R.L. Conform mențiunilor din factura, transportul s-a efectuat pe ruta România - Italia și Italia România. Din actele puse la dispoziție s-a constatat că transportul pentru care s-a emis factura nr. .../28.11.2008 este aferentă unei livrări intracomunitare către firma ..... din Ungaria. Conform facturii de livrare și a documentului de transport CMR condiția de livrare este EXW astfel încât cheltuielile de transport revin beneficiarului, respectiv firmei din Ungaria. Referitor la celelalte facturi de transport cuprinse în anexa nr. III.1.28, petenta nu a prezentat documentele din care să reiasă obiectul transportului, și nu a prezentat documentul de transport CMR și facturi de achiziții sau livrări pentru a justifica aceste cheltuieli. Având în vedere cele prezentate, în baza art. 21 alin.1) și art. 21 alin.4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 și a pct. 48 din H.G. nr.44/2004 organele de control au stabilit suma de ..... lei ca nedeductibilă fiscal.

Reclamanta face următoarele precizări:

Cu privire la factura nr. .../28.11.2008 aferentă unei livrări intracomunitare către firma din Ungaria condiția de livrare EXW franco depozit locul convenit, prin urmare în prețul trecut în factura de livrare a bunurilor nu este inclus transportul pe parcurs extern. Această condiție de livrare nu înseamnă că beneficiarul din Ungaria trebuie să plătească transportul.

Pe de altă parte dacă nu au fost prezentate documentele de transport CMR nu înseamnă că aceste servicii nu au fost prestate și că petenta nu a beneficiat de acestea. Documentul cu care se justifică orice cheltuială este factura fiscală și aceasta se înregistrează în contabilitate și nu documentul CMR.

În cazul transporturilor nu sunt aplicabile dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2003 deoarece nu pot fi îndeplinite cumulativ condițiile enumerate la acesta. Sunt cuprinse la pct. 48 din H.G. nr.44/2003 serviciile care trebuie justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

**50.** - Petenta a înregistrat în contabilitate în martie 2008 cheltuieli cu obiectele de inventar în suma de 79.672 lei în baza facturii proforma nr. .../28.03.2008 emisă de o firmă din Ungaria. Factura proforma are înscrisă ca valoare suma .... EUR echivalentul a .... lei, însă adunând valoarea fiecărui produs înscris în factura rezultă un total valoric de .... EUR, echivalentul a .... lei. În fișa de evidență, privind stocul de obiecte de inventar la data de 31.03.2009 apar înscrise distinct obiectele de inventar a căror valoare este în suma de .... lei iar diferența de .... ( ...) este înscrisă ca "alte materiale." În baza prevederilor art. 21 alin. 1) și art. 21 alin.4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 suma de .... lei este nedeductibilă fiscal.

Petenta arată că a înregistrat la cheltuieli cu obiectele de inventar suma de ... lei. Din această sumă obiectele de inventar sunt în suma de ... EUR echivalentul a .... lei iar diferența de .... lei a fost înregistrată la alte materiale.

Se susține că numai diferența de .... lei este nedeductibilă fiscal, suma de .... lei regăsindu-se în obiectele de inventar este deductibilă fiscal.

**51.** - Petenta a înregistrat cheltuieli cu obiecte de inventar date în folosință în suma de ... lei reprezentând o parte din c/v aparaturii electronice achiziționată cu factura nr. .../30.07.2007 în valoare de ... lei, echivalentul a .... EUR și care la momentul achiziției a fost înregistrată în contul 231.04 "imobilizări corporale în curs" Diferența de valoare de .... lei a rămas înregistrată la data de 31.12.2008 în contul 231.04. Organele de control au stabilit că suma de ..... lei este nedeductibilă fiscal deoarece suma prezintă cheltuieli cu bunuri lipsă din gestiune.

Reclamanta arată că, în fapt organele de control au constatat că lipsesc bunuri în valoare de ..... lei. Aceste bunuri nu sunt obiecte de inventar deoarece au fost date în consum. Suma de ..... lei nu reprezintă cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale așa cum greșit susțin organele de control că cheltuieli cu obiecte de inventar date în folosință așa cum

au fost înregistrate în contabilitate. Prin urmare nefiind aplicabile prevederile art. 21 alin.4) lit. c) din Legea nr. 571/2003, suma de ..... lei este deductibilă fiscal.

**52.** - Petenta a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă în anul 2008 venituri în suma de .... lei. Petenta a emis în luna iunie 2008 factura nr. F ..../24.06.2008 în valoare de ... lei iar în luna septembrie 2008 factura nr. F .../24.09.2008 în valoare de .... lei, veniturile aferente acestor facturi fiind înregistrate în luna octombrie 2008. De asemenea s-a constatat că petenta a facturat cu întârziere venituri în suma de ... lei reprezentând c/v cheltuielilor cu paza aferenta curții comune a petentei și S.C. ... pentru anul 2008, venituri care au fost înregistrate în trimestrul I 2009, conform facturii nr. .../17.03.2009 emisă de către S.C. ... S.R.L. Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea trebuia să înregistreze trimestrial în anul 2008, venituri din refacturarea cheltuielilor de paza, către S.C. .... S.R.L. în suma de ... lei. organele de control au considerat că societatea trebuie să înregistreze trimestrial în anul 2008 venituri din refacturarea cheltuielilor cu paza către S.C. ... S.R.L. în suma de ... lei. În conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 și ale pct. 13 din H.G. nr.44/2004 organele de control au stabilit că suma de .. lei este neimpozabilă.

Reclamanta arată că, suma de ... lei nu poate fi considerată neînregistrată deoarece aceasta constituie un venit al petentei. Fiind considerată neînregistrată petenta nu datorează impozit pe profit pentru aceasta suma.

Potrivit dispozițiilor art. 6 din Legea contabilității 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. Documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, angajează răspunderea persoanelor care le-au înregistrat în contabilitate.

Din legislația fiscală în materie nu rezulta expres că în cazul în care factura fiscală privind veniturile nu este consemnată în momentul efectuării ei în contabilitate, acele venituri se consideră neînregistrate fiind considerate neimpozabile.

Cu privire la suma de ..... lei se menționează că aceasta suma este un venit neimpozabil în anul 2008 deoarece factura a fost emisă în data 17.03.2009, fiind venit impozabil aferent acestui an.

#### **Cu privire la anul 2009**

**53.** - Petenta a înregistrat în anul 2009 cheltuieli în suma de ... lei reprezentând c/v facturilor de apă și canalizare emise de R.A. Apa Canal Arad utilități consumate în hala situată în Livada nr. ... proprietatea petentei. Începând cu data de 01.03.2008 hala a fost închiriată către S.C. ... S.R.L. în baza contractului .../01.03.2008. Organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul I 2009 petenta nu a refacturat cheltuielile în suma de ... lei către chiriaș. Petenta a încălcat prevederile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, prin urmare suma de .... lei este nedeductibilă fiscal.

Reclamanta reiterează aserțiunile referitoare la același aspect invocate anterior,

**54.** - Petenta a înregistrat în trimestrul I 2009 cheltuieli cu amortizarea pentru clădiri, care au fost date în comodat către diverse persoane, respectiv pentru clădirea situată la adresa din Arad str. ... (hala ...) și pentru clădirea situată la adresa din Livada nr. .... De asemenea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea și pentru 2 apartamente aflate în patrimoniu unde petenta nu a desfășurat activitate. Întrucât societatea nu realizează venituri din deținerea clădirilor date în comodat și a apartamentelor, cheltuielile cu amortizarea în suma de .... lei este nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta arată că, organele de control au menționat că începând cu data de 01.03.2008 petenta a realizat venituri din închirierea halei situată în Livada. Se susține că suma de .... lei este în întregime deductibilă fiscal din următoarele motive:

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.3 lit. i) din Codul fiscal cheltuielile cu amortizarea are deductibilitate limită, în limita prevăzută la art. 24.

Potrivit dispozițiilor art. 24 alin. 1 și 2 din Codul fiscal cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut pentru a fi închiriat sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare

decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Prin urmare deducerea amortizării nu este condiționată strict de realizarea de venituri în mijloacele fixe așa cum greșit susțin organele de control. Prin urmare suma de .... lei este deductibilă fiscal.

**55.** - Petenta a înregistrat cheltuieli de transport bunuri în suma de ... lei, reprezentând c/v facturilor emise de S.C. .... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. Conform mențiunilor din factura, transportul s-a efectuat pe ruta România - Italia și Italia - România. Petenta nu a prezentat documentul de transport CMR și facturi de achiziții sau livrări de bunuri, pentru a justifica ca aceste cheltuieli cu transportul sunt aferente activității petentei. În baza prevederilor art. 21 alin. 1), art. 21 alin.4 lit. m) și a pct. 48 din H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare suma de .... lei este nedeductibilă fiscal.

Reclamanta precizează că în cazul transporturilor nu sunt aplicabile dispozițiile pct. 48 din H.G. nr.44/2004 deoarece nu pot fi îndeplinite cumulativ condițiile enumerate la acesta. Sunt cuprinse la pct. 48 din H.G. nr.44/2004 serviciile care trebuie justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

**56.** - Petenta a înregistrat în contabilitate suma de ... lei reprezentând indemnizația de deplasare acordată administratorului ... care nu are calitatea de salariat. Petenta a încălcat dispozițiile art. 21 alin. 3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, suma de 15.384 lei fiind nedeductibilă fiscal.

Cu privire la diurna acordată administratorului în suma de .... lei se precizează ca aceasta este deductibilă din următoarele motive:

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.2) lit. e) sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de administratori. În ce privește indemnizația de deplasare, aceasta are deductibilitate limitată numai în cazul salariaților, prin urmare pentru administratori se poate deduce integral.

În consecință, cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și care nu figurează la art. 21 alin.(3) (deductibile limitat) sau la alin.(4) (nedeductibile) din Codul fiscal vor fi considerate deductibile deoarece sunt aferente veniturilor realizate în ansamblu.

Ca atare, dacă nu există în lege o interdicție expresă, regula este ca acele cheltuieli care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile, prin urmare suma de ..... lei este deductibilă.

**57.** - Petenta a înregistrat în luna martie 2009 în contul 6811 " cheltuieli cu amortizarea" suma de ..... lei reprezentând amortizarea calculată pentru lucrările de investiții efectuate la hala închiriată de la S.C. .... S.R.L. Suma reprezintă lucrări la hala închiriată iar înregistrarea pe cheltuieli a amortizării s-a efectuat ca urmare a rezilierii contractului de închiriere. Având în vedere ca petenta nu a finalizat investiția și nu a întocmit proces verbal de recepție au fost încălcate dispozițiile art. 24 alin.11 din Legea nr. 571/2003 și pct. 70 ind.2 din H.G. nr.44/2004, fapt pentru care suma de .... lei este nedeductibilă fiscal.

Reclamanta arată că în conformitate cu art. 24 din Codul Fiscal cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

Sunt considerate mijloace fixe amortizabile și mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor.

Dispozițiile pct. 70 ind.2 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a prevederilor art. 24 al. 1 lit. c.) din Legea nr. 571/2003 se referă la investiții finalizate, or în cazul în speță investiția a fost începută și nefinalizată deoarece a fost reziliat contractul de închiriere.

Se consideră ca lucrările de investiții nefinalizate pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală sunt considerate mijloace fixe amortizabile. Prin urmare petenta are dreptul la deducerea amortizării în suma de ..... lei aferenta investiției nefinalizate ca urmare a rezilierii contractului de închiriere.



**58.** - Petenta a înregistrat în mod eronat în luna ianuarie 2009 cheltuieli cu obiectele de inventar în suma de .... lei datorită faptului că a considerat că mijloacele fixe a căror valoare rămasă de amortizat este mai mică de 1800 lei le poate trece în categoria mijloacelor fixe de natură obiectelor de inventar și poate înregistra integral pe cheltuieli valoarea rămasă de amortizat a acestora chiar dacă valoarea lor de intrare este mai mare de 1.800 lei. Organele de control au stabilit că nedeductibilă fiscal suma de ..... lei deoarece petenta a aplicat eronat dispozițiile art. 1 alin.2) din H.G. nr.105/2007.

Reclamanta arată că, din anexa nr. III.1.30 la Raportul de inspecție fiscală rezultă în plus față de suma de ... stabilită de organele de control, suma amortizabilă de ... lei aferentă obiectelor de inventar cu o valoare mai mică de ... lei.

Prin urmare din suma de ... lei petenta are dreptul la deducerea sumei de ..... lei, suma de ... lei fiind nedeductibilă potrivit dispozițiilor art.1 alin.2) din H.G. nr.105/2007.

**59.** - Petenta a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă venituri în suma de ... lei aferente unor facturi în luna martie 2009. Conform prevederilor pct. 13 din H.G. nr.44/2004 veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil perioadei fiscale căreia îi aparțin. În conformitate cu prevederile art. 19 alin.1) din Legea 571/2003 organele de inspecție fiscală au stabilit în trimestrul I 2009 venituri impozabile suplimentare în suma de .... lei.

Reclamanta arată că, susținerile organelor sunt contradictorii, la sinteza aferentă anului 2009 s-a menționat că suma de .... lei reprezintă venituri neînregistrate, or dacă sunt neînregistrate nu pot fi considerate venituri impozabile suplimentare. Având în vedere că facturile au fost înregistrate în contabilitatea petentei în luna martie, veniturile obținute sunt aferente trimestrului I 2009, prin urmare nu pot fi considerate venituri suplimentare impozabile.

Cu privire la impozitul pe venitul din salarii, reclamanta arată că în fapt organele fiscale au constatat că:

1. În luna ianuarie 2006 petenta a acordat tuturor salariaților care au desfășurat activitate în baza unui raport de muncă, tichete cadou în suma totală de .... lei considerând că deductibilă această cheltuială. Cheltuielile cu tichetele cadou nu pot fi considerate de natură socială întrucât acestea au fost acordate tuturor salariaților, indiferent dacă au avut sau nu copii în întreținere în luna respectivă. Întrucât nu au fost acordate pentru destinațiile sau evenimentele din luna respectivă acestea nu se încadrează în cheltuielile sociale prevăzute de art. 21 alin.3 lit. c) din Legea nr. 571/2003. Potrivit art.55 din Codul fiscal sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară activitate în baza unui contract individual de muncă, prin urmare suma de ..... lei nu este deductibilă și reprezintă venituri de natură salariale ce trebuie cuprinse în baza de calcul a veniturilor salariale aferente lunii ianuarie 2006.

Reclamanta precizează că, potrivit dispozițiilor art. 55 alin.4 lit. a) din Legea nr. 571/2003 nu sunt incluse în veniturile salariale cadourile oferite salariaților. Majoritatea salariaților petentei sunt femei, or organele de inspecție fiscală nu au solicitat petentei situația privind numărul de femei din unitate.

2. Un alt aspect reținut de organele fiscale a fost acela că în perioada septembrie 2005 - martie 2009 petenta a acordat în baza art. 47 din Contractul colectiv de muncă la perioade regulate de 3 luni tichete cadou în valoare de 60 lei/persoană pentru angajații care au o vechime de cel puțin 3 luni, petenta considerând că suma de .... lei acordată pe această perioadă este deductibilă fiscal. Organele de control au considerat că potrivit art. 55 din Codul fiscal aceste tichete cadou sunt de natură salariale și prin urmare sunt impozabile și nu deductibile fiscal.

Reclamanta reiterează susținerile conform cărora potrivit dispozițiilor art. 55 alin.4 lit. a) din Legea nr. 571/2003 nu sunt incluse în veniturile salariale cadourile oferite salariaților. Majoritatea salariaților petentei sunt femei, or organele de inspecție fiscală nu au solicitat petentei situația privind numărul de femei din unitate pe perioada septembrie 2005 - martie 2009.

În ce privește debitul suplimentar reprezentând contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat în suma de .... lei, majorări în suma de .... lei și penalități în suma de .... lei calculate funcție de veniturile salariale constând din tichetele cadou menționate la pag. 55, 56, 57, 58 și 59 din Raportul de inspecție de fiscale, consideră că în urma reverificării perioadelor

controlate funcție de numărul de femei existente în unitate, petenta nu datorează în întregime sumele calculate de organele de control.

În ce privește contribuția asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de stat calculate funcție de veniturile salariale constând din tichetele cadou menționate la 55,57, 58 și 59 din Raportul de inspecție fiscală, în suma de .... lei, majorări de întârziere în suma de .... lei și penalități de întârziere în suma de ..... lei, consideră ca organele de control aveau obligația să verifice numărul de femei salariate existente în unitate și funcție de numărul acestora să calculeze diferențele datorate. Pentru sumele stabilite suplimentar menționate în Raportul de inspecție fiscală privind contribuția la fondul de prevenirea accidentelor de muncă și boii profesionale, contribuția angajatorului la fondul de șomaj, contribuția la fondul de șomaj, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor fiscale, contribuția la fondul asigurărilor sociale, contribuția asiguraților la asigurările sociale de sănătate, contribuția la fondul unic pentru concedii și indemnizații trebuie recalculat funcție de numărul de femei existente în unitate în perioada controlată, femeile beneficiind de tichetele cadou fără ca valoarea acestora să fie inclusă în veniturile salariale.

În drept s-au invocat dispozițiile art.1 alin.1 și art.8 alin.1 din Legea nr. 554/2004.

**Prin întâmpinarea depusă la dosar pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad** a solicitat respingerea acțiunii formulate de reclamantă.

În principal invocă pe cale de excepție inadmisibilitatea acțiunii pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. ... încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală în data de 24.11.2009 arătând că în conformitate cu dispozițiile Codului de procedura fiscală raportul de inspecție fiscală nu are caracterul unui titlu de creanță, caracter ce revine exclusiv deciziei de impunere care este opozabilă societății reclamante fiind cea care produce efecte față de reclamantă, și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale.

Referitor la capătul de cerere privind anularea Deciziei de impunere nr. ..../24.11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad se precizează următoarele:

Pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în suma de .... lei cu majorările și penalitățile de întârziere în suma de ..... lei.

1) Cu privire la capătul de cerere pentru sumele de .... lei, .... lei, .... lei și ,.... lei reprezentând cheltuieli de cazare și transport incluse pe costuri în anii 2005, 2006, 2007 respectiv 2008.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, cheltuieli de cazare și transport pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori precum și cheltuieli de cazare în unități hoteliere din Arad în speță fiind încălcate dispozițiile art.21 lin.2 lit. e) și alin.3 lit. b) Cod fiscal.

Motivele invocate în acțiunea formulată, cu privire la suma de 6.430 lei pentru motivarea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, respectiv prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale art.21, alin.(2), lit. i) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.31 și 32 din H.G. nr.44/2004, considerând ca aceste cheltuieli de cazare și transport sunt cheltuieli deductibile întrucât sunt cheltuieli legate de activități de marketing, pentru promovarea pe piețe existente sau noi, cheltuieli pentru participarea la târguri și expoziții, misiuni de afaceri, acestea nu pot fi luate în considerare din următoarele motive:

- suma de .... lei reprezintă cheltuieli de transport cu avionul a unor persoane care nu au calitatea de salariat sau administrator

- argumentele invocate de reclamantă sunt eronate, în condițiile în care deductibilitatea cheltuielilor de cazare și transport în țară și străinătate pentru persoane salariate și administratori - sunt reglementate expres de lege prin art.21, alin.(2), lit. e) și art.21, alin.(3), lit. b) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.27, 28, și 34 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

- legiuitorul nu încadrează în categoria altor cheltuieli legate de activitățile de marketing, promovare pe piețe existente sau noi, participare la târguri și expoziții, misiuni de afaceri,

cheltuielile de transport si cazare ale persoanelor care nu au calitatea de salariați sau administratori

- pentru a putea deduce cheltuielile de transport legate de activități de marketing, de promovare pe piețe existente sau noi, pentru participarea la târguri si expoziții, misiuni de afaceri, era necesar in primul rând ca aceste persoane sa aibă calitatea de salariați, condiție legala sine qua non, iar in condițiile in care aveau aceasta calitate, justificarea cheltuielii de transport făcându-se si prin întocmirea ordinului de deplasare, in care se precizează scopul si locul in care se deplasează persoanele salariate. Întrucât aceste persoane nu sunt salariate, reclamanta nu a întocmit pentru acestea ordine de deplasare, neavând astfel cum sa justifice efectuarea acestor cheltuieli in scopul realizării de venituri impozabile.

- cheltuielile aferente activităților prevăzute la art.21, alin.(2), lit. i) din Codul fiscal nu sunt deductibile in situația in care contribuabilul realizează pierdere contabila din cumularea rezultatului curent cu cel reportat sau nu se afla înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale. Conform evidentei contabile a societății, pe toate trimestrele aferente anului 2005, aceasta a înregistrat pierdere contabila, prezentând un sold debitor al contului 121 "profit si pierdere " si de asemenea, conform bilanțelor de verificare pe anul 2005, soldul inițial al contului 121 "Profit si pierdere, este debitor, reflectând astfel pierderea contabila înregistrata de societate in anul 2004, in suma de .... lei.

Referitor la afirmația reclamantei privind justificarea deductibilității sumei de ... lei înregistrata pe costuri in anul 2006, respectiv ca, cheltuielile de cazare sunt efectuate pentru firma partenera S.C. .... din Italia în scopul obținerii de venituri impozabile se arată că nu este întemeiata, întrucât aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt ale salariaților sau administratorilor, conform art.21, alin.2, lit. e) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, ori firma .... din Italia nu are aceasta calitate.

Referitor la afirmația reclamantei privind justificarea deductibilității sumei de ... lei reprezentând cheltuieli de cazare in unități hoteliere din Arad ale administratorului societății, aceasta nu se justifica având in vedere faptul ca administratorul societății, Dl. ...., are domiciliul in Arad, conform fotocopiei Legitimației de ședere temporara seria .. nr..... eliberat de SEIP Arad la data de 04.06.2002, respectiv in Arad, str. ....

**2)** în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând "comision de reprezentare" achitat firmei ... din Italia aferent anului 2005, se precizează următoarele:

în fapt, societatea reclamantă a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005, cheltuieli în sumă totală de .... lei reprezentând "comision de reprezentare" achitat societății ... din Italia. Conform "Convenției" încheiate între părți, firma din Italia a identificat un colaborator (S.C. ... S.R.L. - Aba lulia) care sa execute pentru S.C. ... S.R.L. manopera pentru încălțăminte, iar în funcție de complexitatea articolelor executate și facturate de S.C. .... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., aceasta din urma urmând să achite către firma Tehnica din Italia un comision de reprezentare, în funcție de factura emisă de către S.C. ....

Pârâta face referire la prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru deducerea la determinarea profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus prezentate, respectiv existenta contractelor și prestarea efectiva a serviciilor.

în condițiile în care societatea reclamantă nu a prezentat niciun document justificativ care să ateste prestarea efectiva a serviciilor, operațiunea economica nu poate produce efecte în plan fiscal, în sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de .... lei, având în vedere că societatea verificată nu a prezentat organelor de inspecție fiscala acte din care sa reiasă modul de calcul a acestui comision de reprezentare și nici rapoarte de lucru sau orice alte materiale întocmite pentru justificarea prestării de serviciu, iar în „Convenția" încheiată între părți nu se specifica tariful pe care S.C. .... S.R.L. trebuie să-l achite firmei din Italia pentru serviciul prestat și nici valoarea totala a contractului, menționându-se că tariful va fi negociat în funcție de complexitatea articolelor executate de S.C. .... S.R.L.

Având în vedere că S.C. ... S.R.L. nu deține documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor ce fac obiectul „convenției” respectiv documente din care să reiasă modul de calcul al acestei comisii de reprezentare și nici rapoarte de lucru sau orice alte materiale întocmite pentru justificarea prestării de serviciu, rezultă că nu se poate justifica necesitatea încheierii acestei Convenții și, pe cale de consecință, majorarea cheltuielilor deductibile la determinarea profitului impozabil cu aceste servicii executate de terți, în scopul diminuării masei impozabile.

În acțiunea formulată reclamanta invocă pentru motivarea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale art.21, alin.(2), lit. i) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.31 și 32 din H.G. nr.44/2004, considerând că sunt deductibile cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi.

Deși, reclamanta invocă prevederile pct.31 și 32 din H.G. nr.44/2004, aceasta ignoră în mod vădit faptul că pentru a se încadra în aceste norme legale trebuie îndeplinite anumite condiții privind deductibilitatea acestor cheltuieli, și anume că „analiza în vederea deductibilității cheltuielilor de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, precum și în situația în care contribuabilul se afla înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii, alin. (2), lit. i) din Codul fiscal nu sunt deductibile în situația în care contribuabilul realizează pierdere contabilă din cumularea rezultatului curent cu cel reportat sau nu se afla înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale”, astfel ca pretențiile sale nu sunt legale.

Conform evidenței contabile a societății reclamante, pe toate trimestrele aferente anului 2005, aceasta a înregistrat pierdere contabilă, prezentând un sold debitor al contului 121 „profit și pierdere”. De asemenea, soldul contului 121 Profit și pierdere la 31.12.2004 este debitor, reflectând o pierdere contabilă în suma de ... lei, astfel încât, în baza articolelor invocate de reclamantă, aceste cheltuieli sunt nedeductibile.

3) În legătură cu capătul de cerere privind sumele de .. lei, ... lei, ... lei 1.705 lei, ... lei respectiv ... lei reprezentând contravaloarea utilităților incluse pe costuri în anii 2005, 2006, 2007, 2008 respectiv 2009, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat, în contul 605 cheltuieli reprezentând contravaloarea facturilor de apă și canalizare emise de R.A. „Apa Canal” Arad, utilități consumate la hala situată la adresa din comuna Livada

nr....., județul Arad, proprietatea S.C. X S.R.L. după cum urmează: suma de .... lei în anul 2005; suma de ... lei în anul 2006; suma de ... lei în anul 2007; suma de ... lei în anul 2008; suma de .. lei în anul 2008; suma de .. lei în anul 2009. În cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de control au arătat că în această hală societatea nu a desfășurat activitate productivă, fiind pusă la dispoziție în mod gratuit, altor persoane juridice, în baza contractelor de comodat, fapt ce rezultă din nota explicativă luată de la d-lui .... în calitate de administrator (anexa III. 1.33).

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, S.C. X S.R.L. nu a refacturat cheltuielile cu energie și apă către persoanele care au folosit aceste utilități.

În raport de art.21 alin.1 Cod fiscal, se reține că, în condițiile în care facturile reprezintă utilități consumate la hala situată la adresa din comuna Livada emise de R.A. „Apa Canal”, hala în care societatea nu a desfășurat activitate productivă, fiind pusă la dispoziție în mod gratuit, altor persoane juridice, în baza contractelor de comodat și reclamanta nu a refacturat acestora contravaloarea utilităților, cheltuielile înscrise în aceste facturi nefiind utilizate în scopul realizării de venituri impozabile ale S.C. X S.R.L., încălcându-se astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea reclamantă nu a respectat prevederea cuprinsă la art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia pentru a putea fi deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie realizate în scopul veniturilor sale

impozabile, deoarece așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei acest mijloc fix nu a participat la realizarea veniturilor sale impozabile decât începând cu luna martie 2008, când au fost obținute venituri din închiriere. Se învederează că, în perioada în care hala a fost pusă la dispoziția altei persoane juridice cu titlu gratuit (comodat), societatea reclamantă a desfășurat activitatea principală, generatoare de venituri într-o hală închiriată de la S.C. .... S.R.L., respectiv în Arad, str. ...., pentru care a achitat lunar suma de .... USD +TVA, reprezentând contravaloarea chiriei.

Motivul invocat de reclamantă potrivit căruia aceste utilități nu puteau fi facturate către consumatori, deoarece societatea nu este autorizată să furnizeze apă și să presteze servicii de canalizare nu este justificat, deoarece nu este vorba de facturarea unor bunuri produse sau servicii prestate de S.C. X S.R.L., ci de o recuperare a unor cheltuieli care nu sunt destinate desfășurării obiectului său de activitate, și prin urmare nu sunt în scopul realizării de venituri impozabile ale societății.

În contextul normelor legale ce reglementează contractul de comodat, comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului împrumutat (de întreținere), neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței.

În speță, faptul că utilitățile au fost suportate de reclamantă în calitate de proprietar, exced față de unele din prevederile articolelor Codului civil, care reglementează natura juridică a contractului de comodat.

4) în legătură cu capătul de cerere privind sumele de .... lei, ... lei, ... lei și .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările incluse pe costuri în anii 2005, 2006, 2007 respectiv 2008, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat, în perioada verificată, cheltuieli deductibile reprezentând cheltuieli cu asigurări după cum urmează: Pentru anul 2005 - suma totală de ... lei din care: ... lei cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru un autoturism care nu se afla în patrimoniul societății și ... lei cheltuieli cu asigurări de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoane transportate.

Pentru anul 2006 - suma totală de ... lei, din care: ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla în patrimoniul societății; ... lei reprezentând cheltuieli de asigurare de accidente de persoane de grup pe timpul programului de lucru; ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate și ..... lei reprezentând cheltuieli de asigurare pentru furt și tâlhărie pentru activități civile pentru un apartament care nu se afla în patrimoniul societății

Pentru anul 2007 - suma totală de ... lei, din care: .... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări de viață pentru ... angajări; ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla în patrimoniul societății și .... lei reprezentând cheltuieli de asigurare de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate.

Pentru anul 2008 - suma totală de ... lei din care: suma de .... lei, reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla în patrimoniul societății reclamante, respectiv pentru autoturismul cu nr. de înmatriculare ... și autoturismul cu nr. de înmatriculare ...; suma de .... lei, reprezentând cheltuieli cu asigurări CASCO pentru un autoturism care nu se afla în patrimoniul societății reclamante, respectiv pentru autoturismul cu nr. de înmatriculare ....., cheltuielile care au fost stornate în luna ianuarie 2009; suma de .... lei, reprezentând cheltuieli de asigurare pentru care societatea reclamantă nu a prezentat polița de asigurare și nici factura; suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu asigurările aferente unei facturi care a fost emisă pe alta societate, respectiv pe S.C. .... S.R.L.

În condițiile în care deductibilitatea cheltuielilor cu primele de asigurare conform art.24 alin.4 lit. n) Cod fiscal este condiționată expres prin lege, de efectuarea acestora pentru activele contribuabilului și aferente obiectului de activitate, iar cheltuielile cu primele de asigurare efectuate de reclamantă nu respectă aceste condiții, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au considerat aceste sume nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Cu privire la susținerile reclamantei, referitoare la deductibilitatea acestor cheltuieli, se arată următoarele:

- cheltuielile cu asigurările RCA și CASCO pentru autoturismele care nu se afla în patrimoniul societății nu pot fi considerate deductibile atâta timp cât mijloacele de transport nu se

afla în patrimoniul acesteia, atâta timp cât nu au fost încheiate contracte de închiriere sau comodat între societatea reclamantă și proprietar și nu există nici un document din care să rezulte în ce scop s-au folosit aceste mașini, neexistând foi de parcurs sau alte documente justificative de natura mijloacelor de proba din care să rezulte folosirea acestora în scopul realizării obiectului de activitate al reclamantei „Fabricarea încălțămintei” cod CAEN 1520, simpla afirmație că aceste autoturisme au fost folosite în scopul realizării de venituri nu poate constitui o justificare pentru deductibilitatea acestor cheltuieli, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 65 "Sarcina probei" din Codul de Procedura Fiscală.

Deși reclamanta susține ca mijloacele de transport chiar dacă nu sunt în patrimoniul acesteia, au fost utilizate în scopul realizării de venituri, nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate, prin care să facă dovada celor afirmate întrucât sarcina probei îi incumbă.

Motivele invocate de reclamantă cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate, respectiv ca acestea sunt deductibile în baza art.21, alin.(2), lit. c) din Codul fiscal și a pct.26 din normele de aplicare a codului fiscal, sunt eronate, deoarece pct.26 invocat de reclamantă „intra sub incidența prevederilor art.21, alin.(2), lit. c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de munca și boli profesionale efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare”, se referă la contribuțiile reglementate de Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca și boli profesionale, în legătură cu cheltuielile de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale, care sunt obligatorii, și se aatorează prin eficiență; iegii de către orice persoană juridică ce are personal angajat, contribuții declarate prin declarații speciale și datorate bugetului general consolidat al statului.

Referitor la susținerile reclamantei ca „sunt deductibile cheltuielile cu asigurările RCA și CASCO în suma de .... lei pentru două autoturisme care nu se afla în proprietatea societății reclamante, pentru acestea existând contracte de comodat prin care a fost cedat dreptul de folosință”, se învederează că societatea reclamantă nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba, cu care să facă dovada celor afirmate în acțiunea formulată, deși sarcina probei îi incumbă. Organele de inspecție fiscală au stabilit suma de ... lei, și nu .... lei, ca nedeductibilă fiscal, în baza prevederilor art. 21, alin.(4), lit. n) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât cheltuielile cu asigurările RCA și CASCO au fost înregistrate în contabilitate pe baza polițelor de asigurare care au fost emise pe numele proprietarului autoturismului și nu pe numele societății reclamante.

Referitor la susținerea reclamantei ca "suma de ..... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările de viață pentru ... angajați sunt deductibile datorită faptului că acest tip de cheltuieli nu se regăsesc printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile", se învederează că, aceasta nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care aceste cheltuieli sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil în baza prevederilor art. 21, alin.(4) lit. n) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, fiind vorba de cheltuieli cu asigurările care nu privesc activele contribuabilului.

**5.)** În legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei, ... lei, ... lei, ... lei și ... lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, reparațiile și piesele de schimb, incluse pe costuri în anii 2005, 2006, 2007 respectiv 2008, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat, în perioada verificată, cheltuieli deductibile reprezentând combustibilul și piesele de schimb după cum urmează:

- în anul 2005 - suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul aferent unui mijloc de transport cu nr. de înmatriculare ..., care nu se află în patrimoniul societății reclamante.

- în anul 2006 - suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu reparațiile și cu piesele de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla în patrimoniul societății reclamante.

- în anul 2007 - suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se afla în patrimoniul societății reclamante.

- în anul 2007 - suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu reparațiile și cheltuieli cu piese de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla în patrimoniul societății reclamante.

- în anul 2008 - suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul aferent autoturismului cu nr. de înmatriculare ... și pentru autoturismul cu nr. de înmatriculare A..., care a fost vândut în luna martie 2007.

În acțiunea formulată, cu privire la aceste sume reclamanta deși susține că, pentru unele autoturisme a fost cedat dreptul de folosință prin încheierea unor contracte de comodat, iar organele de inspecție nu au verificat dacă aceste autoturisme au fost folosite de reclamantă în desfășurarea activității sale și nu a luat în considerare contractele de comodat pentru dreptul de folosință al acestora, aceasta nu prezintă documente cu care să dovedească cele afirmate în acțiune, respectiv contracte de comodat pentru aceste autoturisme și documente cu care să facă dovada utilizării acestor autoturisme în folosul activității sale, respectiv foi de parcurs și ordine de deplasare din care să rezulte că aceste autoturisme au fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele prezentate mai sus, întrucât deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, iar societatea reclamantă nu a prezentat aceste documente deși sarcina probei îi incumbă, rezulta că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuielile sunt nedeductibile.

6.) În legătura cu capătul de cerere privind sumele de ... lei și ... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică, incluse pe costuri în anii 2005 respectiv 2007, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat, în perioada verificată, cheltuieli deductibile reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică, după cum urmează:

- în anul 2005 suma de ... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică aferente unor apartamente aflate în proprietatea societății reclamante respectiv apartamente situate la adresa din Arad, str. .... și ap....., precum și la adresa din .....

- în anul 2007 suma de .... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică aferente unor apartamente aflate în proprietatea societății reclamante respectiv apartamente situate la adresa din Arad, str... și ap...., precum și la adresa din Arad, ... precum și pentru un apartament care nu se afla în patrimoniul societății, situat în Arad, aleea .....,

Având în vedere prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare învederează că, în condițiile în care societatea reclamantă nu realizează venituri din deținerea apartamentelor, cheltuielile înscrise în facturile de întreținere și energie electrică nu pot fi considerate efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel încălcate prevederile legale mai sus menționate.

Deși reclamanta susține că aceste apartamente sunt locuințe de serviciu, nu face dovada faptului că în aceste apartamente au locuit salariați ai societății sau administratorul societății reclamante. De altfel, reclamanta însăși se contrazice în afirmația referitoare la faptul că aceste locuințe sunt de serviciu, când în acțiunea formulată afirma că sunt "locuințe de serviciu folosite de reclamantă pentru protocol". Totodată, deși invocă art.21, alin.3, lit. I din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că nu sunt deductibile integral cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, ele fiind "deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%", reclamanta nu stabilește cuantumul cheltuielilor deductibile.

7.) În legătura cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 623 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți", în anul 2005, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat, în anul 2005, în contul 628.01 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" suma de ... lei în baza notei contabile FN din 01.04.2005, înscriind articolul contabil 628.01 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți"- 401.02 "Furnizori" și menționând în registrul jurnal ca explicații în ceea ce privește furnizorul, pe S.C. X S.R.L.

Întrucât, reclamanta nu a prezentat documentul justificativ în baza căruia a înregistrat aceste cheltuieli, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .... lei, ca nedeductibilă fiscală, în baza prevederilor art.21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu ordinul nr. 1850/2004.

Nota contabilă este documentul contabil prin care se înregistrează în evidența contabilă o operațiune economico-financiară, ce a fost consemnată într-un document justificativ, și nu poate constitui prin sine însăși, un document justificativ.

În cazul de față, conturile în care a fost înregistrată această sumă indică o operațiune economică constând într-o prestare de servicii efectuată de un furnizor, ori este evident că o asemenea operațiune implică întocmirea unei facturi de către furnizor, document care nu există.

Reclamanta invocă pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli, prevederile Ordinului nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, menționând că ".potrivit Ordinului nr. 1850/2004 nota contabilă servește ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea sintetică și analitică, de regulă pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative", fără a indica articolul din lege unde se specifică acest fapt.

Față de acest argument, pârâta arată că în tot cuprinsul Ordinului nr. 1850/2004 nu există o asemenea prevedere și prin urmare nici o asemenea interpretare în ceea ce privește semnificația documentului justificativ și a notei contabile.

Mai mult, în ceea ce privește posibilitatea diminuării masei impozabile și implicit a impozitului pe profit prin înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art. 145 alin. 8 lit. a și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă, prin care s-a decis:

*"În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și*

*a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:*

*Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin -sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA."*

8. În legătură cu capătul de cerere privind suma de ..... lei reprezentând cheltuieli cu chiria înregistrată de două ori, în anul 2005, se precizează următoarele:

În fapt, în urma verificării efectuate de organele de inspecție au constatat că societatea reclamantă a înregistrat atât în luna noiembrie 2005, cât și în luna decembrie 2005 cheltuieli în suma de .... lei, reprezentând contravaloarea facturii de chirie nr...../30.11.2005, emisă de S.C. ... S.R.L.

Ulterior, aceasta eroare a fost remediată de societate, prin stornarea cheltuielii cu chiria în luna iulie 2007.

În conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare nu sunt deductibile, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

În legătură cu aceasta sumă, organele care au efectuat inspecția fiscală, au constatat că societatea reclamantă în luna noiembrie 2005 a înregistrat în contul 612.02 suma de ...., lei, reprezentând contravaloarea chiriei pe luna octombrie 2005, care nu a fost înregistrată în luna octombrie, și chiria pe luna noiembrie 2005, iar în luna decembrie 2005 înregistrează suma de ... lei, suma ce include chiria pe luna dec.2005 și încă o dată pe cea aferentă lunii noiembrie 2005.

Așadar, suma de .... lei, reprezentând contravaloarea chiriei înscrisă în factura nr. .../30.11.2005 este aproximativ egală cu cea din celelalte luni ale perioadei verificate, fiind contravaloarea în lei a chiriei stabilite între părți care a fost în suma de ... USD +TVA/lună, conform contractului de închiriere, astfel, încât este incorectă afirmația reclamantei potrivit căreia prin factura nr...../30.11.2005 a fost facturată o valoare dublă a chiriei, și datorită acestui fapt a fost refuzată plata și stornată chiria în luna iulie 2007.

De altfel, dacă chiria era facturată la o valoare dublă, în mod evident societatea reclamantă ar fi trebuit să sesizeze acest aspect și să fie emisă o factură de stornare din partea societății emitente, ori acest lucru nu s-a întâmplat nici în perioada când a fost emisă factura și nici în luna iulie 2007, când a fost stornată.



Afirmația reclamantei potrivit căreia aceste cheltuieli cu chiria nu au fost înregistrate de 2 ori este neîntemeiată, deoarece din evidenta contabilă reiese că societatea reclamantă înregistrat atât în luna noiembrie, cât și în luna decembrie aceasta factura, fapt ce a fost verificat de către organele de control la momentul consemnării în raport a acestui aspect.

9. ) în legătura cu capătul de cerere privind suma de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor turistice, în anul 2005, se precizează următoarele:

în fapt, în anul 2005, societatea reclamantă a înregistrat cele două cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil suma de ... lei reprezentând contravaloarea serviciilor turistice achiziționate în baza facturii nr. .../28.06.2005, emisă de SC ... SRL.

Conform mențiunii din factura, este vorba de "c/v rest plata pachet servicii în perioada 19.08.-28.08.2005, conform contractului nr...../28.06.2005".

Pârâta invocă dispozițiile art.21, alin. (1) și alin.(3) lit. c) din Legea nr.571/2003 arătând că în condițiile în care societatea reclamantă nu a făcut dovada cu documente justificative că serviciile turistice achiziționate, înscrise în factura nr..../28.06.2005 emisă de S.C. .... S.R.L., au fost efectuate în favoarea salariaților sau în favoarea administratorului, în interesul societății reclamante, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit suma de 2.300 lei ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În legătură cu aceste cheltuieli, de organele care au efectuat inspecția fiscală, se arată că, întrucât reclamanta nu a prezentat în timpul controlului contractul nr.234/2005, în baza căruia s-a emis factura nr...../28.06.2005, emisă de S.C. .... S.R.L., organele de inspecție fiscală au consultat baza de date a organului fiscal teritorial, constatându-se că S.C. .... S.R.L. este o societate care are ca obiect de activitate principală furnizarea de servicii turistice.

Datorită faptului că în timpul controlului nu a fost prezentat nici un bilet de avion, de tren sau de deplasare cu alt mijloc de transport care să indice că este vorba de cheltuieli de transport, nici nota de plată de la o unitate de cazare dintr-un loc în care administratorul s-ar fi deplasat în interesul societății și nici ordin de deplasare care să indice locul și scopul deplasării și implicit justificarea achiziționării acestor servicii, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit că este vorba despre servicii turistice achiziționate în favoarea administratorului, și nu în interesul societății și prin urmare sunt nedeductibile, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, deși societatea reclamantă susține că "din factura nu rezultă că serviciile achiziționate sunt turistice" și că aceste servicii reprezintă cheltuieli de transport și cazare prin invocarea prevederilor art.21 alin. 1 lit. e) din Codul Fiscal potrivit căreia "sunt deductibile cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de administratori", nu a probat cu documente cele afirmate, deși sarcina probei îi incumbă.

Referitor la afirmația reclamantei, potrivit căreia factura nr..... nu figurează în evidențele contabile ale S.C. „X” S.R.L., se precizează că la pag. 10 din RIF, a fost incomplet dactilografiat nr. facturii, lipsind ultimele 2 cifre din nr. facturii, dar în același timp, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de control au făcut trimitere la anexa nr.III.1.7 din RIF, unde numărul facturii a fost înscris corect și complet, respectiv nr.....

10.) în legătura cu capătul de cerere privind sumele de ... lei, .. lei, ... lei și respectiv .... lei de două ori reprezentând achiziții ce nu sunt aferente obiectului de activitate, incluse pe costuri în anii 2005, 2007 respectiv 2008, se precizează următoarele:

În fapt, în perioada verificată societatea reclamantă a înregistrat la cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil următoarele achiziții: - în anul 2005 - suma de .... lei reprezentând contravaloarea unei achiziții, constând într-un set lenjerie de pat, achiziționat în baza chitanței nr.../03.11.2005 emisă de S.C. ... S.A.; în anul 2007 - suma de .. lei reprezentând c/v unor bijuterii achiziționate în baza bonului fiscal nr. ..../20.06.2007; - în anul 2007 - suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu hrana pentru câini; în anul 2008 - suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu hrana pentru câini.

Cheltuielile cu bunurile achiziționate de reclamantă - set lenjerie de pat, bijuterii și hrana pentru câini - nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care obiectul de activitate al reclamantei este „Fabricarea încălțăminte” cod CAEN 1520

Referitor la suma de .... lei, susținerile reclamantei conform cărora "cu factura respectiva s-a achiziționat un set pat pentru una dintre locuințele de serviciu folosite de petenta pentru protocol" nu pot fi luate în considerare având în vedere că în Codul Fiscal nu este definită noțiunea de "locuința de serviciu pentru protocol" ci doar noțiunea de "locuința de serviciu.", iar achiziția lenjeriei de pat a fost efectuată de reclamantă în baza chitanței, document care servește ca document justificativ pentru înregistrarea în Registrul de casa și nu pentru încărcarea în gestiunea primitivului respectiv de înregistrare în contabilitatea cumpărătorului, funcție pe care o îndeplinește în cazul de față doar factura, astfel cum prevede H.G. nr.831/1997 cu modificările și completările ulterioare.

Se menționează că societatea reclamantă nu a făcut dovada intrării în gestiune a acestui obiect de inventar, neîntocmind recepție, achiziția fiind înregistrată în contul 604 "Cheltuieli cu materiale consumabile", aceasta achiziție fiind de natura obiectelor de inventar, societatea reclamantă avea obligația să întocmească "fisa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință" (cod 14-3-9) conform prevederilor O.M.F.P. nr.1850/2004.

Deși reclamanta afirma că „societatea are în patrimoniu un câine de pază la hala de producție" nu prezintă documente de natura mijloacelor de probă cu care să facă dovada celor afirmate, în situația în care așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, S.C. X S.R.L. nu are înregistrată nici o valoare în contul 2134 "Animale și plantații", paza societății fiind asigurată pe parcursul a 24 ore de către salariați cu aceste atribuții, conform statelor de plată.

Referitor la suma de ... lei, reclamanta susține că această achiziție reprezintă cadouri acordate salariaților, prin încadrarea acestor cheltuieli în cadrul cheltuielilor sociale, deductibile limitat, în cota de 2% din fondul de salarii, potrivit prevederilor art.21, alin.3, lit. c) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, deși nu aduce nicio dovadă, prin care să probeze că bijuteriile cumpărate au fost acordate salariaților.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că aceasta achiziție s-a realizat pe baza unui bon fiscal, în condițiile în care potrivit prevederilor O.M.P.F. nr.293/2006.

Cu privire la sumele reprezentând cheltuieli cu hrana pentru animale, reclamanta susține că organele de control au înscris în raportul de inspecție fiscală de două ori că nedeductibila aceasta sumă și "prin urmare la calculul sumelor nedeductibile s-a adăugat mea o dată suma de .... lei..."

Față de acesta afirmație. în considerarea documentelor existente la dosarul cauzei, se arată următoarele: la pag. 38, pct. 11 din raportul de inspecție fiscală, dintr-o eroare de redactare, a fost înscrisă încă o dată că nedeductibila aceasta sumă, suma care se reflecta în anexa nr. III. 1.2 și nu în anexa 11.1.2 cum eronat afirma reclamanta, dar aceasta sumă nu a fost luată în calcul de două ori la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008, cum greșit afirma reclamanta.

Din analiza anexei nr. III. 1.35 " Situația privind cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar pe anul 2008", precum și anexa nr.ili.1.36 "Situația privind recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008", se constată că aceasta sumă nu a fost luată în calcul de două ori la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008, astfel ca pretențiile reclamantei sunt neîntemeiate, neputând fi luate în considerare.

11.) în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei și respectiv .... lei reprezentând prestări servicii nejustificate cu documente, incluse de reclamantă pe costuri în anii 2005 respectiv 2007, se precizează următoarele:

în fapt, societatea reclamantă a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil contravaloarea unor lucrări cu macaraua, înregistrate în baza facturii nr..../05.11.2005, emisă de S.C. .... S.R.L., în anul 2005 și în baza facturii nr..../07.2007 emisă de S.C. .... S.R.L., în anul 2007.

Societatea reclamantă nu a prezentat contract de prestări servicii și un deviz de lucrări, în vederea justificării acestor cheltuieli, în timpul controlului cu privire la acest aspect organele de inspecție solicitând explicații D-lui .... în calitate de administrator al S.C. X S.R.L.

în speță sunt incidente prevederile art. 21, alin.4), lit. m) din Legea nr.571/2003 coroborate cu pct.48 din H.G. nr.44/2004.

Astfel, întrucât societatea reclamantă nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat suma de .... lei și suma de .... lei

ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Afirmația reclamantei conform căreia serviciul a constat în descărcarea unor ambalaje grele, iar serviciul prestat a durat câteva ore, condiții în care „este ilar să solicitați prestatorului contract de prestări servicii și deviz de lucrări pentru descărcarea unor ambalaje” nu poate fi iuată în considerare având în vedere următoarele aspecte:

Organele de control au solicitat societății reclamante prezentarea contractului de prestări servicii și de asemenea explicații scrise cu privire la justificarea acestor cheltuieli, însă administratorul .... nu a prezentat detalii referitoare la acestea.

Din factură nu rezulta ca lucrările cu macaraua au constat în descărcarea unor ambalaje grele ca a durat câteva ore, așa cum susține reclamanta.

Conform art. 160 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată "contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal."

Organele de inspecție fiscală au analizat cheltuielile cu prestările de servicii, în funcție de documentele prezentate de societatea reclamantă și de prevederile legale incidente în perioada verificată.

Se învederează că societatea reclamantă avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îl considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate cu documentele prevăzute expres la art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003.

12) în legătura cu capătul de cerere privind sumele de ... lei aferente anului fiscal 2005, 630.935 lei aferente anului fiscal 2006, 696.845 lei aferente anului fiscal 2007 și .... lei aferente anului fiscal 2008 reprezentând cheltuielile efectuate de reclamantă cu manopera, înscrise în facturile emise de S.C. ... S.R.L., se precizează următoarele:

În fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat că reclamanta a înregistrat în avans, cheltuieli cu manopera, în baza facturilor emise de S.C. ... S.R.L., pentru care nu au existat intrări în gestiune a produselor prelucrate, respectiv pantofi, decât în perioade ulterioare celor în care au fost înregistrate cheltuielile cu manopera, după cum urmează:

Pentru anul 2005 S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu manopera în suma de .... lei, aferente unui număr de .... perechi de pantofi (conform facturilor emise de S.C. ....), dar conform fiselor de magazie, sunt înregistrate ca intrări un nr. de ..... perechi de pantofi.

Rezulta astfel o diferență de .... perechi de pantofi (... -.....) a căror intrare nu se regăsește în fișa de magazie întocmită pentru perioada aprilie-decembrie 2005.

Cheltuielile cu manopera aferente perechilor de pantofi a căror intrare nu se regăsește în fișa de magazie pe perioada aprilie-decembrie 2005 sunt în suma de ... lei, înscrierea acestora ca și cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit având drept consecință denaturarea masei impozabile, majorarea cheltuielilor deductibile având drept rezultat diminuarea masei impozabile a profitului, în anul 2005 reclamanta înregistrând în evidența contabilă pierdere fiscală.

Astfel prin deducerea cheltuielilor cu manopera în suma de .... lei reclamanta a încălcat prevederile art.21, alin.(1) și ale art.21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal.

Pentru anul 2006, S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu manopera în suma de .... lei, aferent unui număr de .... perechi de pantofi conform facturilor emise S.C. .... conform fiselor de magazie, sunt înregistrate ca intrări un nr. de .... perechi de pantofi. Rezulta astfel înregistrate în fișa de magazie în anul 2006 un nr. de ... perechi de pantofi (... -...) mai mult decât în facturile emise în anul 2006.

Începând cu trimestrul III 2006, societatea reclamantă a înregistrat intrările de perechi de pantofi pentru care au fost emise facturi de manopera în valoare de .... lei în anul 2005 și pentru care nu au fost înregistrate intrările la momentul respectiv, așa cum s-a prezentat în cadrul constatărilor privind impozitul pe profit aferent perioadei aprilie-decembrie 2005.

Prin faptul ca a considerat ca si deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile cu manopera în suma de .... pentru trimestrul I 2006 si în suma de .... pentru trimestrul II 2006 , reclamanta a denaturat masa impozabila a profitului, majorând aceste cheltuieli deductibile, cu consecința diminuării profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit datorat, ignorând prevederile exprese ale art.21, alin.(1), alin.(4), lit. f), alin.(4), lit. m) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, astfel ca organele de inspecție fiscala in mod corect si legal au stabilit suma de .... lei ca nedeductibila fiscal in anul 2006

Pentru anul 2007, societatea reclamantă a înregistrat intrarea în gestiune a unui nr. de .... perechi de pantofi a căror manopera a fost executata de către S.C. .... S.R.L., fără a înregistra in anul 2007 cheltuieli cu manopera, deoarece aceste cheltuieli au fost înregistrate in anul 2005 si 2006, in baza facturilor emise la aceea data de către S.C. .... S.R.L., așa cum s-a prezentat in cadrul constatărilor privind impozitul pe profit aferent anului 2005 si 2006.

Neînregistrarea intrărilor în fisa de magazie a produselor pe care reclamanta susține ca S.C. .... le-a prelucrat in perioada în care au fost întocmite facturile au determinat concluzia ca în realitate manopera nu a fost executata la momentul întocmirii facturilor, ci la momentul când a fost efectuata livrarea, un argument in acest sens fiind si faptul ca în situația prezentata in anexa nr. III. 1.10 din raportul de inspecție fiscala, S.C. X S.R.L. a înscris numărul de perechi de pantofi prelucrați si livrați de S.C. .... S.R.L., precum si mențiuni cu privire la numărul de angajați care au efectuat manopera respectiva. Din aceasta situație rezulta faptul ca numărul de perechi de pantofi înscrisi in facturi ca fiind realizați la momentul facturării este nereal, aceasta cantitate de pantofi neputând fi realizata cu numărul de salariați specificați in anexa nr. III.1.10.

Organele de inspecție fiscala au considerat cheltuielile cu manopera ca nedeductibile in anul 2005 si 2006, pentru perechile de pantofi intrați în gestiune în anul 2007, iar în anul 2007, le-au admis drept cheltuieli deductibile, chiar daca în fapt nu au fost emise facturi, ele fiind emise anterior în anul 2005 si 2006, deși în realitate manopera nu a fost realizata la momentul respectiv.

În conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare si ale pct.13 din H.G. nr.44/2004 cu modificările si completările ulterioare organele de inspecție fiscala au stabilit cheltuieli deductibile cu manopera in anul 2007, in suma de .... lei, aferente perechilor de pantofi intrați in gestiune in anul 2007, cheltuieli care în anul 2005 si 2006 au fost stabilite ca nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Pentru anul 2008, societatea reclamantă a înregistrat în anii 2008, în contul 628.02 "Cheltuieli manopera executate de terți", contravaloarea facturii de manopera nr.,,/,01.06.2008 emisa de S.C. ,, S.R.L., în suma totala de ,, lei , aferenta realizării unui nr. de ,, perechi de încălțăminte.

Din analiza fisei de magazie a S.C. X S.R.L. privind intrările de perechi de încălțăminte executate de S.C. .... S.R.L. în aceasta perioada s- a constatat ca numărul perechilor de pantofi intrați în gestiune de la S.C. ... S.R.L. este de ..., față de cele .... perechi cuprinse în factura mai sus citata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat ca reclamanta a înregistrat intrările de perechi de pantofi pentru care au fost emise facturi de manopera în anul 2006 și pentru care nu au fost înregistrate intrările la momentul respectiv, așa cum s-a prezentat în cadrul constatărilor privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

Organele fiscale susțin în consecință aceleași aspecte ca și cele reținute la nivelul anului 2007.

Pârâta invocă astfel aplicarea prevederilor art.21, alin.(1) si art.21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 conform căroro pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, nefiind deductibile cheltuielile înregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune, după caz, potrivit normelor.

Neînregistrarea intrărilor în fișa de magazie a produselor pe care reclamanta susține că le-a prelucrat în perioada în care au fost întocmite facturile au condus la concluzia ca de fapt manopera nu a fost executată la momentul întocmirii facturilor, încălcându-se principiul independenței exercițiului consacrat de O.M.F. nr. 306/2002 respectiv O.M.F. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene care prevede ca se

vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților și cu ignorarea dispozițiilor art. 16 din Codul Fiscal, cu consecința denaturării masei impozabile și profitului în toată perioada verificată.

13) în legătura cu capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 624 "Cheltuieli privind transportul de bunuri și persoane", în baza facturilor emise de firma ..... din Italia, în anul 2006, precizăm următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat în anul 2006, în contul 624 "Cheltuieli de transport", contravaloarea facturilor emise de firma .....i din Italia, în suma de .... lei.

Întrucât din specificațiile din facturi nu s-a putut determina natura operațiunilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către reclamantă, s-au solicitat explicații scrise, iar prin nota explicativă luată de d-lui

..... în calitate de contabil șef al S.C. X S.R.L. acesta a arătat că facturile respective reprezintă contravaloarea cheltuielilor de staționare legate de transportul unor mărfuri în Ucraina și din Ucraina.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii sunt expres prevăzute la art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal și pct.48 din H.G. nr.44/2004, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor.

Potrivit specificațiilor de pe facturi și documentelor de transport (CMR - uri) precum și a declarațiilor vamale de import și export, s-a constatat că operațiunile de import și export și implicit transportul aferent s-au desfășurat în anul fiscal 2005, iar facturile au fost emise în anul 2006.

În vederea justificării acestor cheltuieli S.C. X S.R.L. a prezentat contractul ..../01.10.2005 încheiat cu firma .... din Italia.(anexa III.1.17 A)

Din analiza contractului .../01.10.2005 prezentat de societatea reclamantă s-a constatat că data încheierii contractului este ulterioară prestării serviciilor de transport, iar în contract nu se specifică tariful perceput pentru transport și nici tariful pentru fiecare zi de staționare.

Din analiza facturilor emise de firma ... din Italia, precum și a documentelor de transport s-a constatat că facturile nr. ....,.... din 08.01.2006 se referă la cheltuieli aferente unor servicii de transport care au avut loc în perioada 01.02.2005 - 19.03.2005, perioada care a cuprins inspecția fiscală pentru care s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr...../13.06.2005.

Din analiza documentelor de transport prezentate de reclamantă, care fac dovada realității transporturilor rezultă un număr de zile de staționare mai mic decât numărul zilelor de staționare înscrise în facturile emise de firma .... din Italia.

Din cele relatate mai sus coroborat cu prevederile legale incidente cauzei, se reține că, în condițiile în care societatea reclamantă nu a prezentat nici un document justificativ privind stabilirea părții care suportă cheltuielile aferente zilelor de staționare, tariful perceput pentru zilele de staționare, tariful perceput pentru efectuarea serviciului de transport, operațiunea economică nu poate produce efecte în plan fiscal, în sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de .... lei.

Având în vedere că societatea reclamantă nu deține documente justificative care să facă dovada realității numărului de zile de staționare a căror contravaloare a înscris-o la cheltuieli deductibile, cu consecința diminuării masei impozabile, se reține că majorarea cheltuielilor deductibile cu suma de .... lei nu are suport legal.

În acțiunea formulată reclamanta afirmă că la întocmirea facturilor respective, "transportatorul a luat în calcul zilele de staționare în vama la dus și la întors precum și zilele de staționare la descărcarea mărfii, zile care nu sunt cuprinse în CMR".

În nota explicativă luată de d-lui ....., contabilul societății, acesta declară că zilele de staționare se datorează faptului că "la vama Ucraineană durează foarte mult formalitățile de import.", nedeclarând că este vorba și despre zile de staționare pentru descărcarea mărfii, pe care de altfel niciun transportator nu le facturează separat, ci le are în vedere la negocierea tarifului perceput pentru transportul efectuat, având în vedere că acest timp pentru descărcarea mărfii poate fi prevăzut din momentul efectuării comenzii, când se stabilește cantitatea de marfă ce va fi transportată, astfel încât transportatorul poate estima cât timp va lua descărcarea mărfii pe care o transportă.

În legătura cu afirmația reclamantei potrivit căreia zilele de staționare au fost calculate corect de către transportator, aceasta afirmație nu este reală având în vedere că organele de control au consemnat inadvertențe între numărul de zile de staționare care rezulta din facturile respective și numărul total de zile aferente derulării transporturilor care rezultă din documentele de transport (CMR), precum și din declarațiile vamale de import sau export.

Reclamanta susține ca "potrivit Convenției din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional (CMR), art.4, proba contractului de transport se face prin scrisoarea de trăsura numită CMR, nefiind necesar a se întocmi un alt contract, așa cum greșit au solicitat organele de control".

Față de aceste afirmații se arată că potrivit art. 4 din Convenția menționată proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsura. Absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsura nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentei convenții iar conform art.9 scrisoarea de trăsura face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

Astfel, din textul de lege citat nu rezulta ca scrisoarea de trăsura tine loc de contract.

Totodată, în condițiile în care reclamanta susține ca nu este necesar contractul de transport, scrisoarea de trăsura fiind CMR și totodată scrisoarea de trăsura ținând loc de contract, societății reclamante îi incumba obligația dovedirii faptului că în CMR s-au înscris mențiuni cu privire la partea care suporta "cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii), așa cum se menționează la art.6, lit. i) din Convenție, respectiv clauze privind stabilirea părții care suporta cheltuielile aferente zilelor de staționare, tariful perceput pentru zilele de staționare, tariful perceput pentru efectuarea serviciului de transport, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultând ca aceste informații nu se regăsesc în CMR.

14) în legătura cu căpătui de cerere privind suma de ..... lei reprezentând comision pentru vânzarea unui apartament, înregistrat pe costuri în anul 2006, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat în luna august 2006 cheltuieli în suma de ... lei, în baza facturii nr..../01.08.2006 emisa de S.C. ... S.R.L. reprezentând comision pentru vânzarea unui apartament situat la adresa din Arad, str. ..., apartament ce nu se află în patrimoniul societății astfel încât cheltuielă respectivă nu este justificată în folosul realizării de venituri impozabile.

Referitor la susținerea reclamantei că, apartamentul pentru care aceasta a înregistrat cheltuieli cu comisionul de vânzare a fost în patrimoniul său. dar din greșeală, în contractul nr..... din data de 10.07.2006 de intermediere privind vânzarea apartamentului, a fost trecută altă adresă, respectiv str. ...., în loc de P....., se învederează ca aceasta nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care, reclamanta nu probează cu documente de natura mijloacelor de proba reglementate.

15) în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei pentru anul 2006, suma de ..... lei pentru anul 2007, suma de ..... lei pentru anul 2008 și suma de ..... lei pentru anul 2009 reprezentând cheltuieli cu amortizarea pentru clădiri proprietatea reclamantei, pe care aceasta le-a pus la dispoziția altor persoane juridice în mod gratuit, se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat, în perioada verificată, cheltuieli cu amortizarea aferente unor clădiri aflate în proprietatea sa, care au fost puse în mod gratuit la dispoziția altor persoane juridice (comodat).

Având în vedere dispozițiile art. 21, alin. (1) din Legea nr.571/2003, în condițiile în care societatea reclamantă nu a realizat venituri din deținerea imobilelor, acestea fiind puse la dispoziția altor persoane juridice în mod gratuit, cu titlu de comodat, cheltuielile cu amortizarea acestor clădiri nu pot fi considerate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Societatea reclamantă nu a respectat prevederea legală cuprinsă la art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia pentru a putea fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării veniturilor sale impozabile, deoarece, așa cum s-a arătat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, aceste mijloace fixe nu au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, decât începând cu luna martie 2008, și în acest caz, doar hala din localitatea ... (hala C-lea ...), când au fost obținute venituri din închiriere. Este evident că nu a existat intenția de a obține venituri impozabile, cu atât mai puțin din activitatea de bază, atât timp, cât în aceeași perioadă în care clădirile au fost puse la dispoziția altor persoane juridice în mod gratuit, cu titlu de comodat, societatea reclamantă a desfășurat

activitatea principală, generatoare de venituri într-o hală închiriată de la S.C. .... S.R.L., respectiv în Arad, str. ...., pentru care a achitat lunar suma de .... USD +TVA.

De asemenea, nici apartamentele deținute în proprietate nu au concurat la realizarea veniturilor impozabile ale reclamantei, ele neavând statutul de locuințe de serviciu. Societatea reclamantă nu a făcut dovada că în aceste apartamente au locuit salariați sau administratorul societății, acesta din urmă având domiciliul în Arad, str. .... după cum rezulta din fotocopia Legitimății de ședere temporară seria ... nr.... eliberat de S.E.I.P. Arad la data de 04.06.2002, existentă la dosarul cauzei.

**16)** în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei, ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturi prezentate în copie, înregistrate în anii 2007 și 2008, se precizează următoarele: în speță sunt aplicabile dispozițiile art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal coroborate cu prevederile cuprinse la pct.27 din Ordinul nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile rezultând că pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit normelor.

**17)** în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei și ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturi emise de S.C. .... și S.C. ... pe numele societății S.C. ... S.R.L., înregistrate de reclamantă în evidența sa contabilă în anul 2008, se precizează următoarele:

în fapt, în anul 2008, societatea reclamantă a înregistrat la cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil suma de ... lei și suma de ... lei în baza unor facturi emise de S.C. ... Italia și S.C. ... pe numele altei societăți, respectiv pe numele S.C. ... S.R.L.

întrucât facturile prezentate de reclamantă nu cuprind informațiile obligatorii prevăzute expres în lege, respectiv aceasta nu este parte la efectuarea operațiunilor conținute în acestea, facturile nefiind emise pe numele sau rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la afirmația reclamantei conform căreia: „factura a fost emisă pe numele S.C. ... S.R.L. deoarece se transporta marfa acesteia către reclamantă, și că având în vedere că S.C. ... S.R.L. a considerat că acest transport trebuie plătit de către petenta în calitate de beneficiar al mărfii și că nefiind transportator nu poate emite facturi de transport, a trimis reclamantei factura de transport întocmită de ... - Italia în vederea plății,” se învederează că din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că S.C. .... are ca obiect de activitate transportul de mărfuri, în evidența contabilă a societății reclamante regăsindu-se facturi de transport emise de S.C... S.R.L., nefiind astfel justificată calitatea de intermediar a S.C. .... S.R.L.

**18)** în legătura cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu prestarea de servicii informatice pentru o societate din Ucraina înregistrată pe costuri în anul 2008, se precizează următoarele:

în fapt, societatea reclamantă a dedus la determinarea profitului impozabil cheltuieli în suma de .. lei, aferente facturii nr..../31.03.2008 emisă de S.C. ... S.R.L. reprezentând, așa cum este înscris în factura "prestare servicii informatice Ucraina", în legătura cu un program informatic de evidența contabilă (producție, salarii, mijloace fixe) destinat unei societăți din Ucraina, ce nu a fost astfel utilizat în scopul realizării veniturilor impozabile ale reclamantei astfel încât nu sunt incidente dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal.

**19)** în legătura cu capătul de cerere privind veniturile înregistrate cu întârziere în suma de ... lei aferente anului 2007 și în suma de ... lei aferente anului 2008, se precizează următoarele:

în fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:

- pentru anul 2007 - societatea reclamantă a emis în luna iulie 2007 (trimestrul III 2007) către firma .... din Ucraina, factura nr...../25.07.2007 în valoare de ... lei și factura nr. ../25.07.2007 în valoare de .... lei veniturile aferente acestei facturi fiind înregistrate în luna decembrie 2003 (trimestrul IV 2008). Astfel ca. societatea reclamantă a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă, venituri în suma de .... lei aferente trimestrului III 2007.

- în anul 2008 societatea reclamantă a emis în luna iunie 2008 (trimestrul II 2008), către firma ... din Ungaria factura nr..../24.06.2008 în valoare de ... lei, iar în luna septembrie 2008 (trimestrul III 2008) factura nr. .../24.09.2008, în valoare de ... lei, veniturile aferente acestor

facturi fiind înregistrate în luna octombrie 2008 (trimestrul IV 2008). Astfel ca, societatea a înregistrat cu întârziere în evidenta contabila în anul 2008, venituri în suma de ... lei aferente trimestrului II 2008 și respectiv trimestrului III 2008

De asemenea, s-a constatat ca societatea a facturat cu întârziere venituri în suma de .... lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu paza aferenta curții comune a S.C. X S.R.L. și S.C. .... pentru anul 2008, venituri care au fost înregistrate în trimestrul I 2009, conform facturii nr..../17.03.2009 emisa către S.C. ... S.R.L.

În conformitate cu prevederile art. 19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 13 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, se constata ca reclamanta în anul fiscal a înregistrat cu întârziere venituri în suma de .... lei, iar în anul fiscal a înregistrat cu întârziere venituri impozabile în suma de ... lei și venituri neimpozabile în suma de ... lei ( ... lei + ... lei).

Referitor la susținerile reclamantei cu privire la veniturile neînregistrate aferente anului fiscal 2007, acestea nu pot fi luate în considerare din următoarele motive.

Veniturile pe care societatea reclamantă avea obligația să le înregistreze în anul 2007 (ca urmare a faptului ca facturile au fost emise în 2007), au fost înregistrate abia în anul 2008, astfel încât s-a stabilit ca ele au fost înregistrate cu întârziere, și evident că în anul 2007 ele sunt neînregistrate. Organele de control nu au stabilit ca aceste venituri nefiind înregistrate în anul 2007 nu s-ar datora impozit, aceasta fiind interpretarea eronată a reclamantei.

Prin reîncadrarea veniturilor în perioada fiscală în care au fost realizate, respectiv în trimestrul III 2007, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile pct.13 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, conform cărora veniturile înregistrate eronat se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

În legătura cu susținerile reclamantei conform cărora veniturile neînregistrate aferente anului fiscal 2008, acestea nu pot fi luate în considerare din următoarele motive:

Conform prevederilor pct.13 din H.G. nr.44/2004, "veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin", astfel ca societatea reclamantă avea obligația înregistrării trimestriale în anul 2008, a veniturilor din refacturarea cheltuielilor cu paza, către S.C. .... S.R.L., în suma de ... lei .

Față de afirmațiile reclamantei referitoare la suma de ... lei, reprezentând venit neînregistrat în anul 2008, dar înregistrat în luna ianuarie 2009, aceasta nu poate fi luată în considerare întrucât chiar dacă factura a fost emisa în luna ianuarie 2009, în fapt ,așa cum s-a specificat și în factura, aceasta a fost emisa pentru recuperarea unor cheltuieli de paza a curții comune cu S.C. .... S.R.L., cheltuieli pe care reclamanta le-a înregistrat în cursul anului 2008, și nu în 2009. Astfel reclamanta avea obligația înregistrării în anul 2008 a acestor venituri din recuperarea cheltuielilor conform pct.214 din O.M.F.P. nr.1752/2005.

**20)** În legătura cu capătul de cerere privind suma de .... lei, reprezentând cheltuieli cu asistenta tehnica pentru centrale telefonice, incluse pe costuri în anul 2008, se precizează următoarele:

În fapt, în anul 2008 societatea reclamantă a înregistrat cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil în suma de .... lei aparținând societăților .... din Ucraina, în baza facturilor emise de societatea .... din Italia (anexa III.1.22 la raportul de inspecție fiscală).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat ca potrivit facturilor emise de firma ... din Italia, aceasta firma a cuprins în valoarea totală a facturilor emise către reclamantă servicii de asistenta atât pentru centralele telefonice ale societăților din Ucraina, cât și pentru centrala telefonica proprie a reclamantei S.C. X S.R.L.

În condițiile în care cheltuielile deductibile cu asistenta tehnica pentru centralele telefonice, incluse pe costuri de reclamantă în anul 2008, cuprinse în facturile emise de societatea .... din Italia sunt aferente funcționării centralelor telefonice ale societăților din Ucraina, cât și pentru centrala telefonica proprie a reclamantei, organele de inspecție fiscală în mod justificat au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de .... lei.

Față de afirmația reclamantei ca "pentru buna desfășurare a relațiilor cu cele două societăți din Ucraina, sunt necesare și centrale telefonice. De asemenea susține ca "este în interesul activității acesteia ca aceste centrale telefonice să funcționeze bine motiv pentru care asistenta tehnica a fost achitata de petenta", din documentele existente la dosarul cauzei a



rezultat ca potrivit facturilor emise de firma ..... din Italia, aceasta firma a cuprins in valoarea totala a facturilor emise către reclamantă, servicii de asistenta aferente atât centralelor telefonice ale societăților din Ucraina, cât și pentru centrala telefonica proprie a reclamantei. Astfel, aceasta a dedus la determinarea profitului impozabil cheltuieli cu servicii de asistenta tehnica pentru centrala proprie, in mod legal, acestea fiind aferente veniturilor realizate ea, în condițiile în care între societatea reclamantă și ... din Ucraina exista relații de afiliere, asociatul unic al S.C. X S.R.L. fiind asociat și în cele doua firme din Ucraina.

**21)** în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei si suma de .... lei reprezentând cheltuieli deductibile cu diurna acordata administratorului societății dl .... și suma de .... lei, reprezentând cheltuieli cu diurna acordata d-nei ....., înregistrate pe costuri in anul 2008 si anul 2009, se precizează următoarele:

a) Cu privire la cheltuielile cu diurna în sumă de ..... lei. acordată d-nei .....

în fapt, societatea reclamantă a înregistrat în anul 2008 cheltuieli deductibile în suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu diurna acordata d-nei ....., cu ocazia deplasărilor în Ucraina la societățile afiliate cu reclamanta, respectiv la firma ....., după cum rezulta din ordinele de deplasare întocmite (anexa nr.... la RIF), acestea nefiind completate cu date privind ora plecării din țara, ora sosirii în țara, mijlocul de transport cu care s-a deplasat, diurna acordata zilnic fiind diferita de la o deplasare la alta.

Societatea reclamanta nu a prezentat nici un bilet de deplasare cu vreun mijloc de transport care să ateste ca D-na ..... a efectuat în realitate aceste deplasări și din care să se poată stabili perioada pentru care s-a acordat diurna, și pe cale de consecință legalitatea cheltuielilor deductibile cu diurna, fiind solicitată copia pașaportului d-nei ....., acesta fiind singurul document din care organele de inspecție fiscala ar fi avut posibilitatea sa stabilească perioada deplasării și astfel și legalitatea cheltuielilor cu diurna, însă acesta nu a fost prezentat. Se invocă art.21, alin.3, lit. b din Legea nr.571/2003 coroborate cu prevederile art.7 alin.(2), lit. a) si ale art. 17, alin.(2) din H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi si obligații ale personalului roman trimis in străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Față de prevederile legale mai sus citate coroborat cu situația de fapt, în condițiile în care reclamanta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, în vederea justificării încadrării cheltuielilor cu diurna acordata d-nei .... în limita legala de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, societatea reclamantă având obligația să justifice realitatea și legalitatea acestor cheltuieli deductibile, organele de inspecție fiscală în mod corect si legal au stabilit suma de .... lei ca nedeductibila la calculul profitului impozabil.

Afirmația reclamantei ca aplicarea prevederilor H.G. nr. 518/2005 nu este obligatorie in cazul acesteia, este eronata, deoarece sunt aplicabile prevederile art.21, alin.3, lit. b) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare potrivit cărora "suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordata salariaților pentru deplasări in România si in străinătate, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice", astfel că și societății reclamante îi sunt aplicabile actele normative care reglementează acordarea indemnizației de deplasare pentru instituțiile publice, respectiv, în cazul în care indemnizația de deplasare se acorda pentru deplasări în străinătate sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului roman trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, iar în cazul in care indemnizația de deplasare se acorda pentru deplasări în tara sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 1860/2006 privind drepturile si obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în alta localitate, precum și în cazul deplasării, in cadrul localității, în interesul serviciului.

Afirmațiile reclamantei potrivit cărora organele de inspecție fiscală nu au Verificat încadrarea diurnei în limita legala de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, și în consecința "organele de control nefăcând nicio referire la acest aspect, înseamnă ca ea s-a încadrat in limita prevăzuta de lege", este eronata, având în vedere ca prin solicitarea copiei pașaportului d-nei ....., organele de control au verificat realitatea efectuării de către reclamantă a cheltuielilor deductibile cu diurna, respectiv încadrarea diurnei în limita legala de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

b) Cu privire la cheltuielile cu diurna în suma de ... lei în anul 2008 și în suma de ... lei în anul 2009, acordată d-lui ... - administrator al societății reclamante:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea reclamantă a înregistrat în anul 2008 suma de ..... lei și în anul 2009 suma de .... lei, reprezentând cheltuielile cu diurna acordată d-lui ....., administrator al societății reclamante, cu ocazia deplasărilor în Ucraina, așa cum rezultă din ordinele de deplasare întocmite. (anexa nr. III.1.24 la raportul de inspecție fiscală).

Se invocă aplicarea prevederilor art. 21 din Legea nr. 571/2003 alin. 2 lit. e) și alin. 3 lit. b) și întrucât, cheltuielile cu diurna acordată administratorului nu se regăsesc nici în cadrul cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri și nici în cadrul cheltuielilor deductibile limitat la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală în mod justificat au stabilit cheltuieli nedeductibile cu diurna acordată administratorului în suma de .... lei pentru anul 2008 și în suma de .... lei ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

22) În legătura cu capătul de cerere privind suma de ... lei pentru anul 2008 și suma de ... lei pentru anul 2009 reprezentând cheltuieli facturi transport emise de S.C. ... S.R.L. și S.C. ... Tur S.R.L. (punctual D16 și respectiv E3), se precizează următoarele:

În fapt, societatea reclamantă a înregistrat în anul 2008 cheltuieli de transport în suma de .... lei și în trimestrul I 2009 cheltuieli de transport în suma de ... lei reprezentând contravaloarea facturilor emise de S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. (anexa III.1.28 la raportul de inspecție fiscală).

În raport de documentele existente la dosarul cauzei pârâta arată că transportul pentru care s-a emis factura nr. 199/28.11.2008, este aferent unei livrări intracomunitare către firma .... din Ungaria (factura nr. .... an 2008/14.11.2008). Conform facturii de livrare și a documentului de transport (CMR), condiția de livrare este EXVV, astfel încât cheltuielile de transport revin beneficiarului, respectiv firmei .... și nu reclamantei.

Referitor la celelalte facturi de transport cuprinse în anexa nr. III.1.28 societatea reclamantă nu a prezentat documente justificative de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală din care să rezulte obiectul prestării serviciilor de transport, nu a prezentat documentul de transport CMR, și nici facturi de achiziții sau livrări de bunuri, care să justifice efectuarea transporturilor în interesul societății reclamante.

Din nota luată d-lui. ... în calitate de contabil șef al S.C. X S.R.L. reiese că "nu există documenta de transport și facturi de achiziție sau livrări care să justifice efectuarea transporturilor către S.C. X S.R.L. sau de la S.C. X S.R.L.". De asemenea, tot din nota explicativă a rezultat că transporturile respective au fost efectuate pe ruta Italia - Ucraina, de la firma .... la firma ... sau pe ruta Ucraina - Italia, între aceleași firme.

Operațiunea economică aferentă transportului de mărfuri reprezintă o prestare de servicii. Prin urmare pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de transport, societatea reclamantă avea obligația prezentării documentului de transport CMR și a facturilor de achiziții sau livrări de bunuri, care să justifice efectuarea transporturilor în interesul acesteia, documente care nu au fost prezentate.

**23. )** În legătura cu capătul de cerere privind suma .... lei reprezentând cheltuieli cu obiectele de inventar, se precizează următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea reclamantă a înregistrat cheltuieli cu obiectele de inventar în suma de .... lei în baza facturii proforma nr. .../28.03.2008 emisă de societatea ... din Ungaria. (anexa nr. III.1.7)

Factura proforma are înscrisă ca valoare totală suma de .... EUR, echivalentă a .... lei, însă adunând valoarea fiecărui produs înscris în factura rezultă un total valoric de ... EUR, echivalentă a ... lei.

În fișa de evidență privind stocul de obiecte de inventar la data de 31.03.2009 apar înscrise distinct obiectele de inventar a căror valoare este în suma de .... lei, iar diferența de .... lei este înscrisă ca "alte materiale".

Din nota explicativă luată d-lui .... cu privire la acest aspect (anexa nr. III.1.16), reiese faptul că inițial s-a primit această factură cu specificația că este achiziție intracomunitară, însă ulterior i s-a comunicat că este o factură proforma, însă nu a efectuat nici o rectificare cu privire la această factură.

Datorita faptului ca aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza unei facturi proforme, document care nu îndeplinește calitatea de document justificativ, au fost încălcate prevederile art.21 alin. 1 și art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care cheltuielile în suma de 79,672 lei nu pot fi considerate deductibile !a determinarea profitului impozabil.

Deși reclamanta susține ca suma de .... lei ar fi deductibila fiscal datorita faptului ca aceasta reprezintă cheltuieli cu obiectele de inventar, acest argument nu este relevant, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei (... lei +.... lei) pe motiv ca aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza unei facturi proforme, care nu îndeplinește calitatea de document justificativ și nu în funcție de încadrarea pe care reclamanta o pretinde pentru sumele respective numai datorita faptului ca le-a denumit obiecte de inventar.

**24. )** în legătura cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu obiectele de inventar date in folosința, in anul 2009, se precizează următoarele:

în fapt; societatea reclamantă a înregistrat, în luna ianuarie 2009 cu nota contabilă nr..... cheltuieli cu obiectele de inventar în suma de ... lei, datorita faptului ca a considerat ca mijloacele fixe a căror valoare rămasă de amortizat este mai mica de .... lei, se încadrează în categoria mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar și pot fi înregistrate integral la cheltuieli deductibile, într-o singură luna la valoarea rămasă de amortizat a acestora, chiar dacă valoarea lor de intrare este mai mare de .... lei.

Potrivit prevederilor art.1, alin. 1și 2 din H.G. nr.105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe: începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de ..... lei.

Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între .. lei și .... lei, existente în patrimoniul operatorilor economici, se va recupera integral la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri sau se poate opta pentru recuperarea acestei valori, pe durata normală de funcționare rămasă, potrivit prevederilor legale în vigoare.

Această operațiune se poate face pentru mijloacele fixe a căror valoare de intrare este mai mica de .... lei și nu pentru mijloacele fixe a căror valoare de amortizat este mai mare de ... lei, respectiv pentru mijloacele fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între .... lei și ... lei.

Din situația privind mijloacele fixe (anexa nr. III. 1.30 la raportul de inspecție fiscală) se constată că doar 3 mijloace fixe îndeplinesc criteriile de a fi trecute în categoria mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar, având o valoare de intrare mai mica de .... lei.

în acțiunea formulată reclamanta contesta suma de .... Lei considerând că din anexa nr.III.1.30 la Raportul de inspecție fiscală rezultă în plus fata de suma de .... lei stabilita de organele de control, suma amortizabila de .... lei aferenta obiectelor de inventar cu o valoare mai mica de 1.800 lei, în condițiile în care nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea nici pentru suma de ... lei reclamanta nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscală, astfel că pretențiile acesteia nu pot fi luate în considerare.

**25.)** în legătura cu capătul de cerere privind suma de ..... lei reprezentând cheltuieli deductibile cu stocuri lipsa la inventar, in anul 2008, se precizează următoarele:

în fapt, organele de control au constatat că în luna decembrie 2008 societatea reclamantă a înregistrat cheltuieli cu obiecte de inventar date în folosință în suma de .... lei, reprezentând o parte din contravaloarea aparaturii electronice achiziționată cu factura nr. .../30.07.2007 de la furnizorul ... - Italia în valoare de ... lei, echivalentul a ... EUR și care la momentul achiziției a fost înregistrată în contul 231.04 "Imobilizări corporale in curs ". Diferența .de valoare de ... lei . a rămas înregistrată la 31.12.2008 în contul 231.04.

Având în vedere ca societatea reclamantă nu conduce în balanța de verificare evidența contului în afara bilanțului 8035 " Obiecte de inventar date in folosința" și datorita faptului ca inventarierea factica a patrimoniului la data de nu a fost efectuată pentru toate bunurile din patrimoniu, în sensul că lista de inventariere a obiectelor de inventar în folosință nu a fost

întocmita de comisia de inventariere, organele de control au solicitat identificarea bunurilor care fac obiectul facturii nr. ..../30.07.2007.

Așa cum rezultă din nota explicativa luata d-lui ... (anexa nr.III.1.16), nu pot fi identificate faptic decât 1/3 din cantitatea de bunuri achiziționată, deși pentru diferența de 2/3 nu există documente de ieșire a acestor bunuri.

Astfel, valoarea bunurilor lipsa la inventar, înregistrate în contul 603" cheltuieli cu obiectele de inventar" este în suma de ... lei.

Conform prevederilor art.21, alin. (4), lit. c) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare: (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;"

Având în vedere prevederile legale mai sus citate coroborat cu situația de fapt, rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .... lei ca nedeductibilă fiscal reprezentând valoarea bunurilor lipsă la inventar.

Pârâta mai face totodată referire la prevederile O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formulare financiar contabile din interpretarea cărora rezultă că obiectele de inventar sunt bunuri de natura stocurilor.

26.) în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea lucrărilor de investiții efectuate la hala închiriată de la S.C. ...., în anul 2009, se precizează următoarele:

în fapt, societatea reclamantă a înregistrat în luna martie 2009, în contul 6811 "Cheltuieli cu amortizarea" suma de .... lei reprezentând amortizarea calculată pentru lucrările de investiții efectuate la hala închiriată de la S.C. .... S.R.L. Aceasta suma a fost evidențiată, până la data de în contul 231.01." Alte imobilizări în curs".

în luna martie 2009, societatea reclamantă a înregistrat ieșirea din evidența a imobilizărilor și înregistrarea pe cheltuieli a amortizării.

Astfel, ca urmare a faptului că a fost reziliat contractul de închiriere ..../01.07.1999, societatea reclamantă a înregistrat, în luna martie, aceasta suma ca și imobilizare corporală și a înregistrat la cheltuieli cu amortizarea întreaga suma fără a întocmi proces verbal de recepție a lucrărilor efectuate la hala închiriată, respectiv fără a întocmi formele de înregistrare ca imobilizare corporală și de asemenea, fără a efectua o inventariere pe obiective a imobilizărilor corporale în curs, așa cum rezultă din nota explicativă luată în acest sens, d-lui ....., responsabil cu conducerea evidenței contabile.

27.) în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei, reprezentând venituri impozabile stabilite suplimentar în trimestrul I 2009 și suma de .... lei reprezentând venit neimpozabil, se precizează următoarele:

în fapt, societatea reclamantă nu a înregistrat în evidența contabilă în luna martie 2009, contravaloarea unor facturi emise în luna martie, așa cum au fost ele înscrise în anexa nr.III.1.21 la raportul de inspecție fiscală, veniturile înscrise în aceste facturi fiind în suma de .... lei.

Art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, prevede: (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare, iar în conformitate cu prevederile pct. 13 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare:

„Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

în cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv."

În raport de prevederile legale mai sus citate se reține că, în condițiile în care veniturile în suma de .... lei nu au fost înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L., cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, având drept rezultat reducerea impozitului pe profit, organele de control în mod corect și legal le-au stabilit ca venituri impozabile suplimentar față de cele înregistrate, majorând astfel masa profitului impozabil aferent trimestrului I 2009 cu suma de ..... lei.

Afirmația reclamantei potrivit căreia "aceste venituri au fost înregistrate în luna martie 2009" nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care, reclamanta nu probează cu documente ca aceste venituri au fost înregistrate în contabilitate întrucât sarcina probei îi incumbă.

În legătură cu suma de ..... lei, reprezentând venit neimpozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, această sumă reprezintă venituri pe care reclamanta le-a înregistrat în baza unei facturi emise în luna martie 2009 care reprezintă recuperarea unor cheltuieli de paza a curții comune cu o altă societate. Aceste servicii de paza s-au realizat în anul 2008, an în care reclamanta a înregistrat cheltuieli cu aceste servicii.

Organele de inspecție fiscală au ajustat masa profitului impozabil al anului 2008 cu aceste venituri, în sensul majorării masei impozabile cu suma de ..... lei și au diminuat masa profitului impozabil pe trimestrul 2 cu aceasta sumă. Situație în care pe trimestrul I 2009 aceasta sumă reprezintă venit neimpozabil. Ținând cont de aspectele prezentate, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit suma de .... lei ca venit neimpozabil în trimestrul I 2009.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina reclamantei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .../24.11.2009 se reține că reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe profit în suma totală de .... lei, acțiunea trebuie să fie respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente în suma de .... lei, calculate în sarcina reclamantei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, acțiunea formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ..../24.11.2009 trebuie respinsă.

B) în legătura cu capătul de cerere privind impozitul pe venitul din salarii în suma de .... lei cu majorările de întârziere aferente în suma .... lei.

1. Cu privire la suma de ... lei reprezentând c/v. tichetelor cadou acordate, în luna ianuarie 2006, se precizează următoarele:

În fapt, în luna ianuarie 2006 societatea reclamantă a acordat tuturor salariaților care au desfășurat activitate în baza unui raport de munca reglementat de Legea nr.53/2003, tichete cadou în sumă totală de .... lei, înregistrând c/v acestora cu ajutorul contului 642" cheltuieli cu tichetele de masa", considerând cheltuielile de aceasta natura ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal.

Pârâta invocă art.55 alin.1, alin.2 lit. k) și alin.4 lit. a) Cod fiscal coroborate cu pct.68 din H.G. nr.44/2004 rezultând astfel că aceste cheltuieli în suma de .... lei reprezentând c/v. tichetelor cadou acordate în luna ianuarie 2006 nu pot fi considerate de natura socială întrucât acestea au fost acordate tuturor salariaților, indiferent ca au avut sau nu copii în întreținere, nefiind acordate pentru destinațiile sau evenimentele de Paști, 1 Iunie, Crăciun și alte sărbători similare ale cultelor religioase, care să determine încadrarea acestora în cheltuielile sociale prevăzute la art. 21, alin. 3, litera c din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel organele de control în mod corect și legal au considerat ca acestea reprezintă venituri de natura salarială care trebuiau incluse în baza de calcul a veniturilor de aceasta natura odată cu calculul drepturilor salariale aferente lunii ianuarie 2006.

Suținerea reclamantei că potrivit art.55,alin.4, lit. a) din Codul fiscal nu sunt incluse în veniturile salariale cadourile oferite salariaților nu poate fi luată în considerare întrucât sumele acordate salariaților sub forma tichetelor cadou sunt considerate „recompense” pentru munca prestată și nu cadouri care vizează anumite evenimente de natura celor enumerate la art. 155 alin.4 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speța „cadourile oferite angajaților cu ocazia zilei de 8 martie” a căror acordare nu este condiționată de munca prestată. Solicitarea reclamantei cu privire la deductibilitatea sumei de ... lei în funcție de numărul de femei existente în perioada controlată și motivul ca organele de

inspecție fiscală nu au solicitat situația privind numărul de femei din unitate pe perioada septembrie 2005 - martie 2009 nu au suport legal, în condițiile în care aceste recompense acordate salariaților sub forma tichetelor cadou nu respecta prevederea expresă „cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie” cuprinsă în Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel că pretențiile acestora nu pot fi luate în considerare.

2. Cu privire la suma de ..... lei reprezentând c/v. tichetelor cadou acordate în perioada septembrie 2005 - martie 2009, se precizează următoarele:

în fapt, în perioada septembrie 2005 - martie 2009, societatea reclamantă a acordat în baza art.47 din Contractul colectiv de muncă al reclamantei S.C. X S.R.L. înregistrat la D.M.S.S.F. Arad sub nr...../19.01.2006 cu o regularitate de trei luni, tichete cadou în valoare de .... lei/persoana pentru angajații care au o vechime de cel puțin trei luni. Cheltuielile înregistrate de societatea reclamantă de natura tichetelor cadou au fost evidențiate în contabilitate cu ajutorul contului 642" cheltuieli cu tichetele de masa", aceasta considerând cheltuiala de aceasta natură ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal.

Organele de inspecție au constatat ca tichetele cadou acordate salariaților în baza contractului colectiv de muncă, în perioada septembrie 2005 - martie 2009, în valoare totală de ..... lei nu pot fi considerate de natură socială întrucât acestea nu întrunesc condițiile prevăzute la art. 21, alin.(3), litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, nefiind acordate cu ocazia unor sărbători, ca ajutoare sau acțiuni sociale pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale Aceste tichete cadou au fost acordate ca urmare a unor relații contractuale de muncă ca forma de recompensare a vechimii în firma a angajaților, ca plata a muncii lor, fiind astfel incidente dispozițiile cuprinse la pct.68 din H.G. nr.44/2004 lit. a).

Conform prevederilor lit. a) alin.4 al art.55 din Codul Fiscal, avantajele primite de salariați sub forma de tichete cadou reprezintă venituri neimpozabile, numai dacă sunt acordate sub forma de cadouri oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

Atunci când nu sunt respectate aceste condiții, tichetele cadou sunt impozabile ca „ avantaje” în înțelesul impozitului pe venit conform alin. 1 și alin.2 lit. k) ale art.55 din Codul Fiscal coroborat cu prevederile pct.68 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, se reține că, "recompensele" în valoare totală de .... lei acordate sub forma tichetelor cadou cu caracter de regularitate ca urmare a unor relații contractuale de muncă ca forma de recompensare a vechimii în firma a angajaților, ca plata a muncii lor, în perioada 01.09.2005 - 31.03.2009, sunt venituri de natura salarială potrivit prevederilor art. 55, alin. (2), litera k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 68 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare. Astfel organele de Inspecție în mod corect și legal au stabilit ca acestea trebuiau incluse în baza de calcul a veniturilor de aceasta natură odată cu calculul drepturilor salariale aferente fiecărei luni în care acestea au fost acordate, pretențiile acestora nu pot fi luate în considerare.

Un argument în plus pentru susținerea impozitării cu impozitul pe venit a tichetelor cadou este și prevederea înscrisă la pct. 152 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal referitoare la art.78 din Codul Fiscal „Definirea veniturilor din alte surse” ce se impozitează cu cota de 16% care prevede ca se cuprind în aceasta categorie de venituri și „ tichete cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii. ”

Astfel, orice tichet cadou acordat persoanelor fizice, altele decât cele prevăzute la art.55 alin.4 lit. a) din Codul Fiscal, este un venit pentru care, cel care le acorda are obligația calculului, reținerii și virării impozitului pe venit.

în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii prin Decizia de impunere nr...../24.11.2009 s-a stabilit în sarcina societății reclamante un debit suplimentar reprezentând impozit pe veniturile din salarii în suma de ... lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de ... lei.

Având în vedere că din suma totală de ... lei reprezentând debit stabilit suplimentar de echipa de inspecție fiscală, reclamanta nu face referire decât la impozitul pe salar în suma de .... lei, iar pentru diferența de impozitul pe salar în suma de .... lei, reclamanta nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei și nu prezintă un alt mod de calcul care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, astfel că pretențiile acesteia nu pot fi luate în considerare.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ..../24.11.2009 acestea se datorează ca urmare a datorării debitului principal.

C) în legătura cu capetele de cerere privind contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat în suma de .... lei cu majorările și penalitățile aferente în suma de ... lei; contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de ... lei cu majorările și penalitățile de întârziere aferente în suma de .... lei; contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator în suma de .... lei cu majorări și penalitățile de întârziere aferente în suma de .... lei; contribuția de asigurări pentru somai datorată de angajator în suma de .... lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în suma de ... lei; contribuția individuală de asigurări pentru somai reținută de la asigurați în suma de ... lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în suma de ... lei; contribuția angajaților la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de ... lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în suma de .. lei; contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în suma .. lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în suma de ... lei; contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în suma ... lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în suma de ... lei; contribuția pentru concedii și indemnizații în suma de ... lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în suma de ... lei, precizăm următoarele:

În fapt, așa cum s-a demonstrat la capătul de cerere privind impozitul pe venitul din salariu, avantajele acordate, în perioada 01.09.2005 - 31.03.2009, angajaților sub forma tichetelor cadou în suma de .... lei reprezintă venituri de natura salarială, care intră în baza de calcul atât a impozitului pe venitul din salar cât și a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale.

Astfel, societatea reclamantă avea obligația că pentru aceste venituri, incluse în fondul de salarii lunar, să calculeze, se rețină după caz și să vireze contribuțiile datorate către bugetul de asigurări sociale de stat și fondurilor speciale.

În drept art. 115 - art. 118 Cod procedură civilă.

La dosar s-au depus următoarele: acțiune introductivă, împuternicire avocațială, decizia de impunere nr...../2009, raportul de inspecție fiscală nr. ..../24.11.2009 cu toate anexele (filele 376 - 606 vol.II, decizia nr..../04.03.2010 de soluționare a contestației, chitanță pentru plata taxei de timbru și a timbrului judiciar, întâmpinare, H.G. nr.13/2008, note de ședință, concluzii scrise, chitanță privind plata onorariului de expert și în cauză a fost efectuată o expertiză fiscală de către consultantul fiscal .... împreună cu răspunsul la obiecțiunile formulate de părți și un supliment de expertiză.

#### **Analizând probatoriul administrat în cauză instanța reține următoarele:**

Prin acțiunea introductivă reclamanta S.C. X S.R.L a solicitat

anularea în parte a raportului de inspecție fiscală nr...../24.11.2009, a deciziei de impunere nr..../24.11.2009 și a decizie de soluționare a contestațiilor nr..../04.03.2010 pentru suma totală de .... lei.

În cea ce privește petitul legat de anularea raportului de inspecție fiscală cu nr..../24.11.2009 Curtea reține că acesta nu are caracterul unui act administrativ fiscal - titlu de creanță ce se atacă în fața instanței de contencios administrativ întrucât potrivit art. 109 alin.2 Cod procedură fiscală raportul privind rezultatul inspecției fiscale consemnează constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal și stă la baza emiterii deciziei de imputare, decizie de imputare care are caracterul unui titlu de creanță în conformitate cu art.110 alin.3 Cod procedură fiscală și care face obiectul acțiunii în contencios administrativ rezultând astfel că raportul de inspecție fiscală nu poate fi supus în mod singular

cenzurii instanței de contencios administrativ ci acesta va fi analizat împreună cu decizia de impunere la baza căreia a stat.

Analizând pe fond pretențiile reclamantei de anulare a deciziei de impunere în privința impozitului pe profit de ... lei și a majorărilor de întârziere aferente de ... lei instanța va proceda la analiza punctuală a capetelor de cerere după cum au fost ele analizate în cuprinsul deciziei de soluționare a contestațiilor nr....../04.03.2010 cu referire și la argumentele expuse de consultantul fiscal desemnat în cauză, după cum urmează:

**A)** în legătură cu impozitul pe profit în sumă de .... lei și majorările de întârziere de .... lei.

1. în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .... lei (anul 2005) .... lei (anul 2006). ... (anul 2007) și ... lei (anul 2008) reprezentând cheltuieli de cazare și transport incluse pe costuri la care expertul a formulat răspuns cuprins la punctele 1, 14, 30 și 43 din raportul de expertiză instanța reține că în fapt reclamanta a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal cheltuieli de cazare și transport pentru persoane ce nu au calitatea de salariați sau administratori precum și cheltuieli de cazare în unități hoteliere din Arad.

Organul fiscal a reținut că potrivit art.21 alin.2 lit. e) Cod fiscal sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de către salariați și administratori iar potrivit alin.3 lit. b) au deductibilitate limitată cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasării în România și străinătate în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice în cazuri în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și sau în anii precedenți.

Reclamanta susține că potrivit art.21 alin.1 Cod fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cele efectuate în scopuri realizării de venituri impozabile fiind incluse în această categorie cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pentru piețele existente sau noi (art.21 alin.2 lit. i).

Consultantul fiscal a opinat că în mod corect și legal echipa de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă cheltuielile cu achiziționarea biletelor de avion pentru persoanele ce nu au calitatea de administratorii sau salariați ai societății deoarece condiția impusă de art.21 alin.2 lit. e) nu este îndeplinită iar cheltuielile nu este aferentă unei alte obligații contractuale.

Instanța apreciază că în speță interpretarea corectă este cea formulată de organele fiscale întrucât prima condiție pentru a considera ca deductibilă cheltuielile de transport și cazare este ca acestea să fie efectuate de persoane care au calitatea de salariați sau administratori ori nedovedindu-se această calitate reclamanta nu poate pretinde încadrarea cheltuielilor de transport prevăzute la alin.2 lit. e) la cheltuieli pentru marketing și studiul pieței prevăzute la alin.2 lit. i). Aceasta deoarece în categoria cheltuielilor pentru marketing și studiul pieței (alin.2 lit. i) nu intră și cheltuielile de transport pentru administratori sau salariați prevăzute la alin.2 lit. e), textul de lege făcând o distincție clară între cele două categorii de cheltuieli. Cheltuielile de transport putea fi deduse doar pentru persoanele ce au calitatea de salariați iar justificarea lor se realiza prin întocmirea ordinelor de deplasare cu precizarea scopului și locului unde se deplasează persoanele în discuție.

instanța mai reține că în anul 2006 reclamanta a înregistrat ca deductibile cheltuieli de cazare pentru o firmă parteneră din Italia, aspect ce contravine dispozițiilor cuprinse la art.21 alin.2 lit. e) Cod fiscal la fel și cheltuielile de cazare în unități hoteliere din Arad ale administratorului societății din a cărei acte rezultă că are domiciliul în localitatea Arad.

2. în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând „comision de reprezentare” achitat firmei .... din Italia în anul 2005, pct. A 2 din raportul de inspecție fiscală și pct.2 din raportul de expertiză se rețin următoarele:

în fapt, societatea a înregistrat în perioada aprilie - decembrie 2005 cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând „comision de reprezentare” achitat firmei ... din Italia în baza convenției încheiate între părți prin care firma din Italia a identificat un colaborator (S.C. ... S.R.L. Alba Iulia) care să execute pentru reclamantă manopera pentru încălțăminte iar în funcție de complexitatea articolelor executate și facturate reclamanta urma să achite către firma .... din Italia un comision de reprezentare.

Organele fiscale au reținut în esență că în speță s-au încălcat dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 reținând că pentru deducerea acestor cheltuieli cu servicii de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii este



necesară dovedirea existenței contractelor și prestarea efectivă a serviciilor iar reclamanta nu a prezentat nici un document justificativ care să ateste prestarea efectivă a serviciilor respectiv acte din care să reiasă modul de calcul al acestui comision de reprezentare, rapoarte de lucru sau orice alte materiale întocmite pentru justificarea acestui serviciu.

Reclamanta a invocat și în acest caz incidența dispozițiilor cuprinse la art.21 alin.2 lit. i) Cod fiscal considerând că sunt deductibile fiscal cheltuielile pentru marketing, studiul pieții, promovarea pe piețe existente sau noi.

Expertul fiscal a opinat în sensul că serviciul prestat de către Tehnica Italia este un serviciu de intermediere ce se încadrează la art. 21 alin.4 lit. m) Cod fiscal întrucât are la bază un contract care justifică necesitatea prestării serviciului, această dovadă reieșind încă de la data încheierii contractului de vreme ce se precizează că firma parteneră din Italia a găsit ca operator firma din Alba Iulia ce este un producător potrivit pentru activitatea pretinsă de reclamantă iar faptul că reclamanta a colaborat cu acest operator timp de 7 luni este, în opinia expertului fiscal o dovadă a prestării serviciului de către comisionar.

Instanța reține că pentru a fi considerate deductibile cheltuielile reglementate de art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal este necesar ca serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii să fie justificată necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate de către contribuabili și să existe contracte încheiate în acest sens iar potrivit dispozițiile cuprinse la pct.48 din Normele metodologice pentru a putea fi deduse aceste cheltuieli trebuie îndeplinite *cumulativ* mai multe condiții și anume: serviciile să fie efectiv prestate, să fie efectuate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatorii, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate precum și tarifele percepute, respectiv *valoarea totală a contractului*, defalcarea cheltuielilor urmând a se realiza pe întreaga perioadă de desfășurare a contractului.

În speță, instanța reține că între reclamantă și S.C. ... S.R.L. Italia s- a încheiat convenția din 30.04.2005 (fila 605 voi. 1) prin care firma parteneră din Italia a găsit ca operator pentru reclamantă un producător național cu sediul în Alba Iulia pentru executarea fețe încălțăminte urmând a plăti astfel firmei .... S.R.L. un comision de reprezentanță ce va fi negociat în funcție de complexitatea articolelor efectuate de firma ... Alba Iulia. Din studiul convenției astfel încheiate, Curtea reține că deși se precizează serviciul ce urmează a fi prestat acela de intermediere în gasirea unui producător capabil să execute comenzile reclamantei, convenția de care se prevalează aceasta nu cuprinde un element esențial și anume tariful perceput, respectiv valoarea totală a contractului, instanța neputându-și însuși din această perspectivă argumentația consultantului fiscal conform căreia procentul de comision se negociază de fiecare dată în funcție de complexitatea lucrărilor fiind un procent din valoarea facturii întrucât părțile trebuiau să cuprindă în convenția de intermediere cel puțin limitele generale ale acestui comision și chiar dacă acesta este rezultatul unei negocieri între părți reclamanta avea obligația de a prezenta orice înscris din care să rezulte modul de calcul al acestui comision de reprezentare în condițiile în care serviciul de intermediere a fost prestat încă de la data încheierii convenției în sensul că partenerul de producție a fost găsit, fiind individualizat în cuprinsul convenției.

În mod greșit reclamanta a invocat incidența dispozițiilor art.21 alin.2 lit. i) Cod fiscal privind cheltuielile pentru marketing și studiul pieții întrucât acestea se diferențiază esențial de cele cuprinse la alin.4 lit. m) Cod fiscal.

**3.** În legătură cu capătul de cerere privind sumele de .... lei, .... lei, ... lei, ... lei, 213 lei și respectiv ... lei reprezentând contravaloarea utilităților incluse pe costuri în anii 2005 - 2009, pct.3, 15, 31, 44 și 62 din raportul de expertiză se constată următoarele:

Organele fiscale au reținut în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că reclamanta a înregistrat în contul de cheltuieli contravaloarea facturilor de apă și canalizare emise de R.A. „Apă Canal” Arad, utilități consumate la hala situată în comuna Livada nr. ..., jud. Arad, hală în care societatea nu a desfășurat activitate productivă întrucât a fost pusă la dispoziție în mod gratuit altor persoane juridice în baza unor contracte de comodat iar petenta nu are facturate aceste cheltuieli către persoanele care au folosit utilitățile în discuție. Organele fiscale au concluzionat astfel că în speță nu sunt incidente dispozițiile art.21 alin. 1 Cod fiscal întrucât aceste cheltuieli nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Reclamanta a susținut că nu putea proceda la refacturarea acestor utilități către consumatori deoarece nu era autorizată să furnizeze apă și să presteze servicii de canalizare iar

textul art.21 alin.1 impune doar condiția privind efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile dar nu și în sensul de realizare efectivă a unor asemenea venituri.

Expertul fiscal a constatat că în speță sunt justificate susținerile organelor fiscale întrucât reclamanta nu a realizat nici un fel de venituri de pe urma cedării folosinței halei în discuție iar faptul că proprietarul unui imobil facturează comodatarului cheltuielile cu utilitățile contractate pe seama sa nu înseamnă că exercită o activitate neautorizată ci doar își recuperează contravaloarea unor costuri care nu sunt ale sale.

Instanța reține că potrivit art.21 alin.1 Cod fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în contra susținerilor reclamantei, apreciază că, pentru ca o cheltuială să fie recunoscută ca deductibilă fiscal trebuie să participe la realizarea unui venit or, de vreme ce reclamanta nu a realizat nici un venit de pe urma transmiterii cu titlu gratuit a folosinței halei situată în comuna Livada nr. ... atunci cheltuielile legate de această utilizare nu și le poate înregistra ca și cheltuieli deductibile întrucât așa cum s-a arătat anterior nu participă la realizarea unui venit. Se poate deduce ușor că în cazul în care reclamanta nu ceda folosința spațiului aceasta nu ar fi înregistrat nici un consum de apă fapt ce i-ar fi conservat profitul impozabil. Este opțiunea reclamantei să procedeze la suportarea cheltuielilor cu utilitățile aferente halei în discuție dar aceasta nu înseamnă că respectivele cheltuieli pot fi deductibile în baza art.21 alin.1 Cod fiscal motiv pentru care instanța va respinge acțiunea reclamantei sub acest aspect.

4. în legătură cu capătul de cerere privind sumele de ... lei, ... lei, ... lei și .. lei reprezentând cheltuieli cu asigurările incluse pe costuri în anii 2005 - 2008, pct.4, 16, 32 și 45 raport expertiză se constată următoarele:

Organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat drept cheltuieli deductibile cheltuieli cu asigurări după cum urmează:

- pentru anul 2005 suma de ... lei din care ... lei cheltuieli RCA și Casco pentru un autoturism ce nu se află în patrimoniul societății și ... lei cheltuieli cu asigurări de accidente pentru conducătorii auto și persoane transportate;

- pentru anul 2006 suma totală de ... lei din care ... lei cheltuieli RCA și Casco pentru două autoturisme ce nu se află în patrimoniul societății, .... lei cheltuieli de asigurare de accidente de persoane de grup pe timpul programului de lucru; ... lei cheltuieli cu asigurări de accidente pentru conducătorii auto și persoane transportate, ... lei cheltuieli de asigurare pentru furt și tâlhărie pentru activități civile aferente unui apartament ce nu se află în patrimoniul societății;

- pentru anul 2007 suma totală de ... lei din care ... lei cheltuieli cu asigurări de viață pentru ... angajați, .... lei cheltuieli RCA și Casco pentru două autoturisme ce nu se află în patrimoniul societății și .... lei cheltuieli cu asigurări de accidente pentru conducătorii auto și persoane transportate;

- pentru anul 2008 suma totală de .... lei din care ... lei cheltuieli RCA și Casco pentru două autoturisme ce nu se află în patrimoniul societății, ... lei asigurare Casco pentru un autoturism ce nu se află în patrimoniul societății (nr. înmatriculare ...) cheltuială stornată în ianuarie 2009, ... lei cheltuieli de asigurare pentru care societatea nu a prezentat polița de asigurare și factură și ... lei cheltuieli cu asigurările aferente unei facturi emise pentru altă societate, respectiv S.C. .... S.R.L.

Organele fiscale au reținut în esență că în speță sunt incidente dispozițiile art.21 alin.4 lit. n) Cod fiscal, nefiind deductibile cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate.

Reclamanta a susținut că are dreptul la deducerea sumelor privind asigurarea RCA și asigurarea Casco întrucât au vizat un autoturism ce a fost pus la dispoziția reclamantei fiind folosit în scopul realizării de venituri impozabile iar în ceea ce privește asigurarea de accidente pentru conducătorul auto și persoanele transportate reclamanta face referire la dispozițiile art.21 alin.2 lit. c) Cod fiscal coroborat la pct.26 din Norme conform cărora sunt deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea pe accidente de munca sau riscuri profesionale.

Expertul desemnat în cauză a reținut că ia dispoziția sa contractul de comodat din 30.03.2005 privind autoturismul cu nr. de înmatriculare .... și de vreme ce acesta a fost folosit de contribuabil în legătură cu obiectul de activitate în speță nu poate fi reținută incidența art.21 alin.4 lit. n) Cod fiscal.

Instanța constată că la dosarul cauzei reclamanta nu a depus un asemenea contract de comodat aceasta nefiind depus nici cu ocazia formulării contestației pe cale administrativă iar pe de altă parte reclamanta nici nu și-a întemeiat acțiunea pe existența unor contracte de comodat rezultând astfel că expertul prezintă o motivare nouă privind deductibilitatea acestei cheltuieli motivare care așa cum s-a arătat anterior nu a fost expusă de reclamantă nici în fața organelor investite cu soluționarea contestației și nici în fața instanței cu atât mai mult cu cât reclamanta nu a înțeles să se prevaleze de un asemenea contract de comodat acesta nefiind depus la dosar.

Aceste concluzii sunt reținute de instanță pentru ambele autoturisme (nr. înmatriculare ... și ... cu atât mai mult cu cât reclamanta nu a prezentat nici un înscris din care să rezulte că aceste autoturisme au fost folosite în scopul desfășurării activităților reclamantei neexistând foi de parcurs sau alte documente justificative în acest sens.

Referitor la cheltuielile cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și persoanele transportate reclamanta a invocat incidența dispozițiilor art.21 alin.2 lit. c) Cod fiscal și pct.26 din Norme, aspecte ce nu pot fi reținute de către instanță în contra argumentelor expertului desemnat în cauză întrucât Normele metodologice cuprinse la pct.26 precizează expres că intră sub incidența prevederilor art.21 alin.2 lit. c) Cod fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea accidentelor de muncă și boli profesionale efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale fiind vorba aici despre contribuțiile reglementate exclusiv de Legea nr.346/2002 în legătură cu cheltuielile de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale care sunt obligatorii și se datorează prin efectul legii de către orice persoană juridică care are personal angajat, contribuții ce se declară prin declarații speciale și sunt datorate bugetului general consolidat al statului. Așadar. De vreme ce în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se face trimitere expresă la Legea nr.346/2002 Curtea reține că numai asigurările obligatorii care se datorează prin efectul legii pentru orice persoană angajată sunt incluse la categoria cheltuielilor deductibile reglementate de art.2 alin.2 lit. c) Cod fiscal neputând fi astfel calificate și alte categorii de asigurări precum cele privind persoanele transportate.

Altfel spus societatea reclamantă nu datorează și nu plătește contribuție pentru asigurarea de accidente din activitatea de transport persoane deoarece această activitate nu reprezintă obiectul principal de activitate al reclamantei, contribuția datorată în baza Legii nr.346/2002 vizând domeniul de activitate al angajatorului, în speță „fabricarea încălțăminteii” activitate pentru care reclamanta plătește contribuția obligatorie pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Nici asigurările de viață pentru .... angajați nu pot fi apreciate ca deductibile fiscal Curtea reținând că în speță nu se aplică prevederile cuprinse la art.21 alin.3 lit. c) Cod fiscal nefiind vorba despre cheltuieli sociale în înțelesul legii întrucât nu se regăsesc în enumerarea cuprinsă la acest text de lege unde sunt prezentate clar categoriile de cheltuieli ce pot fi deduse nefiind incluse cheltuielile pentru asigurările voluntare de accidente.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând cheltuieli de asigurare pentru care nu există o poliță de asigurare și nici factură, precum și suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurările aferente unei facturi care a fost emisă către un alt beneficiar decât reclamanta este de observat că însăși expertul caracterizează aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal conform mențiunilor cuprinse la pct.45 din expertiză.

**5.** În legătură cu capătul de cerere privind sumele de ... lei, ... lei, 7.512 lei, ... lei și ... lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, reparații și piesele de schimb incluse pe costuri în anii 2005 - 2008, pct.5, 17, 20, 33, 36 și 46 din raportul de expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că în fapt reclamanta a înregistrat drept cheltuieli deductibile cheltuieli privind combustibilul și piesele de schimb aferente unor autoturisme care nu se află în patrimoniul societății reținând în esență că reclamanta nu a prezentat documente prin care să dovedească utilizarea acestor autoturisme în folosul activității sale (contracte de comodat, foi de parcurs, ordine de deplasare, etc.) astfel încât nu sunt incidente dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal.

Reclamanta în cuprinsul acțiunii introductive a arătat că autoturismul înmatriculat cu nr. ... este proprietatea petentei dar numărul de înmatriculare a fost greșit trecut în facturi de către furnizorul de carburant iar pe de altă parte legea nu distinge faptul că cheltuielile efectuate cu bunurile date în comodat sau închiriate care au legătură cu obiectul de activitate al contribuabilului

nu sunt deductibile. De asemenea, face referire la existența contractului de comodat și la interpretarea art.21 alin.1 Cod fiscal conform cărora sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar nu în sensul de venituri impozabile.

Expertul desemnat în cauză ia pct.5, 17, 33 și 46 din expertiză a confirmat soluția organelor fiscale reținând că nu există nici o probă din care să rezulte că autovehiculul cu nr. .... ar fi fost folosit în interesul societății pentru realizarea de venituri impozabile.

Instanța reține că în condiția în care reclamanta nu a făcut dovada faptului că autoturismul se află în patrimoniul societății și nu a prezentat vreun contract de cedare a folosinței acestui autoturism pentru realizarea obiectului său de activitate în mod corect nu poate fi considerată ca deductibilă cheltuiala privind combustibilul achiziționat pentru acest autoturism iar pe de altă parte dacă reclamanta a observat o eroare strecurată în facturile emise de furnizorul de carburant avea obligația de a realiza demersuri pentru corectarea acestor erori astfel încât acțiunea reclamantei este neîntemeiată sub acest aspect.

În privința cheltuielilor cu reparațiile și piesele de schimb în sumă de .... lei pentru autoturisme care nu se află în patrimoniul societății după cum susține organul fiscal Curtea observa ca expertul a stabilit ca suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu piese de schimb și reparații aferente autoturismelor cu nr. de înmatriculare .... și ....., cheltuieli pe care le-a considerat deductibile câtă vreme autoturismele se află în folosința societății în temeiul unor contracte de comodat valabile, dar de vreme ce așa cum s-a reținut și la punctul anterior reclamanta nu a depus la dosar contractele de comodat în discuție instanța nu își poate însuși concluziile raportului de expertiză.

Referitor la diferența de ..... lei aceasta a fost calificată drept cheltuială nedeductibilă de către consultantul fiscal întrucât se referă la un autovehicul ce nu are precizat numărul de înmatriculare astfel încât nu se poate stabili dacă se află în proprietatea sau folosința societății aceste autovehicule.

În privința cheltuielilor cu reparațiile și piesele de schimb aferente anului 2007 în sumă de .... lei instanța reține că această sumă este formată din .... lei cheltuieli cu reparația autoturismului cu nr. .... pentru care reclamanta nu a depus contractul de comodat la care face referire consultantul fiscal iar suma de ... lei este aferentă autoturismului .... cu privire la care reclamanta nu a depus nici un fel de documente.

6. În legătură cu capătul de cerere privind sumele de .... lei și .... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică incluse pe costuri pe anii 2005 - 2007 pct.6 și 34 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au stabilit că reclamanta a dedus în anul 2005 suma de .... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică aferente unor apartamente aflate în proprietatea societății (trei apartamente) iar în anul 2007 a dedus suma de ... lei reprezentând cheltuieli de întreținere și energie electrică aferente aceluiași apartamente precum și pentru un apartament care nu se află în patrimoniul societății situat în Arad, str. .... Organele fiscale au statuat că în condițiile în care reclamanta nu realizează venituri din deținerea acestor apartamente, cheltuielile înscrise în facturile de întreținere și energie electrică nu pot fi considerate ca efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Reclamanta a susținut că aceste cheltuieli sunt deductibile invocând dispozițiile art.21 alin.2 lit. I) Cod fiscal fiind vorba despre locuințe de serviciu.

Expertul desemnat în cauză a constatat că reclamanta nu își desfășoară activitatea în apartamentele situate în Arad, str. .. și .... și .... iar pe de altă parte nu s-au găsit nici un fel de înregistrări care să ateste folosirea respectivelor apartamente ca locuințe de serviciu.

Curtea reține așa cum s-a constatat și ia pct.3 din prezentele considerente că orice cheltuială pentru a fi considerată deductibilă trebuie să participe la realizarea profitului impozabil iar în condițiile în care reclamanta nu a făcut dovada utilizării acestor apartamente în scopul desfășurării activității pentru care este autorizată (reclamanta nu are nici sediul și nici puncte de lucru în apartamentele în discuție) atunci nu pot fi reținute ca incidente nici dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal. Deși se invocă incidența dispozițiilor cuprinse la art.21 alin.3 lit. I) Cod fiscal privind deductibilitatea limitată a cheltuielilor pentru funcționarea întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, Curtea reține că reclamanta nu a făcut dovada că aceste apartamente sunt locuințe de serviciu fiind ocupate de salariați ai societății sau de administratorul acesteia.

7. în legătură cu capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în anul 2005 în contul „alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, pct.7 din expertiză organele fiscale au reținut că reclamanta a înregistrat suma în discuție în baza notei contabile .... din 01.04.2005 iar în registrul jurnal a fost trecut furnizor reclamanta iar în condițiile în care aceasta nu a prezentat documentul justificativ în baza căruia a înregistrat aceste cheltuieli organele fiscale au reținut incidența art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal refuzând deductibilitatea sumei în discuție.

Reclamanta a susținut că potrivit Ordinului nr.1850/2004 notă contabilă servește ca document justificativ de înregistrare în contabilitate de regulă pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative.

Expertul fiscal a confirmat punctul de vedere al organului fiscal realizând o corectă analiză a înregistrărilor contabile ale reclamantei ținând cont de natura contului în care a fost înregistrată cheltuielă respectivă, de operațiunea contabilă efectuată precum și de operațiunea de prestare de serviciu în folos propriu înscrisă de reclamantă în evidența contabilă.

Curtea reține astfel că reclamanta nu contestă faptul că a înscris în contul 628 achiziția unei prestări de servicii de la terți iar înregistrarea contabilă a fost efectuată în baza unei note contabile despre care reclamanta susține că este suficientă în situația în care nu există document justificativ conform Ordinului nr. 1850/2004. Se constată astfel necesar a se realiza o distincție între operațiunea economico - financiară ce constă în prestarea unui serviciu spre exemplu și care trebuie consemnată în momentul efectuării ei într-un document justificativ ce trebuie să conțină elementele prevăzute în art.2 din anexa la Ordinul nr.1850/2004 și operațiunea contabilă de înscriere în evidențele contabile pentru care nu este necesară întocmirea unui document justificativ dar care se realizează în baza unei note contabile. Așa cum a reținut și expertul operațiunea de prestare de serviciu în folos propriu este o operațiune economică și nu una contabilă și în consecință trebuia întocmit un document justificativ pentru a se determina cantitativ și valoric serviciul prestat și utilizat astfel încât organele fiscale au reținut incidența dispozițiilor art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal conform cărora nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ potrivit legi prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune potrivit normelor.

8. în legătură cu capătul de cerere privind suma de ..... lei reprezentând cheltuieli cu chiria înregistrată de două ori în anul 2005, pct.8 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că reclamanta a înregistrat atât în luna noiembrie cât și în luna decembrie 2005 cheltuieli în sumă de .... lei reprezentând contravaloarea facturii de chirie nr..../30.11.2005 emisă de S.C. ... S.R.L.; ulterior această eroare a fost remediată de societate prin stornarea cheltuieli cu chiria în luna iulie 2007. Organele de control au reținut că în perioada aprilie - decembrie 2005 reclamanta a înregistrat sume aproximativ egale cu contravaloarea chiriei înscrisă în factura în discuție iar în luna noiembrie a înregistrat contravaloare chirie pe luna octombrie 2005 ce nu a fost înregistrată în luna respectivă precum și chiria pe luna noiembrie 2005 iar în luna decembrie 2005 a înregistrat atât chiria pe luna noiembrie cât și cea din decembrie 2005.

Reclamanta susține că în factura respectivă furnizorul a facturat o chirie dublată motiv pentru care petenta a refuzat-o la plată iar de vreme ce factura eronată a fost stornată în 31.06.2007 aceasta nu poate justifica mărirea bazei impozabile cu suma de ..... lei.

Expertul desemnat în cauză a reținut că reclamanta nu a prezentat factura în discuție și că nu există o factură de stornare a acestei facturi ci doar o înregistrare contabilă de stornare a înregistrării din noiembrie 2005 care nu are la bază un document justificativ ci o notă contabilă.

Curtea concluzionează că suma de ... lei este nedeductibilă de la calculul profitului impozabil întrucât pe de o parte reclamanta nu a prezentat factura în discuție pentru a se putea verifica susținerile acesteia privind facturarea dublă a chiriei iar pe de altă parte dacă sesizau un asemenea aspect era necesar emiterea unei facturi de stornare din partea societății emitente. De asemenea, din evidența contabilă analizată sistematic de organul de control a rezultat că reclamanta a înregistrat de două ori contravaloarea chiriei atât în luna noiembrie cât și în luna decembrie astfel încât suma de ..... lei a fost corect stabilită ca nedeductibilă.

9. în legătură cu capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând contravaloarea serviciilor turistice în anul 2005, pct.9 din expertiză organele fiscale au reținut că reclamanta a

înregistrat drept cheltuieli deductibile contravaloarea unor servicii turistice achiziționate în baza facturii nr..../28.06.2005 emisă de S.C. ... SRL în care se face referire despre „c/v rest plată pachet servicii în perioada 19.08. - 28.08.2005 conform contractului nr...../28.06.2005”.

Organele fiscale au considerat că în speță sunt incidente dispozițiile art.21 alin.1 și alin.3 lit. c) Cod fiscal având deductibilitate limitată cheltuielile sociale enumerate la alin.3 lit. c) printre care și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă dar în condițiile în care reclamanta nu a prezentat dovezi din care să rezulte că serviciile turistice achiziționate în baza facturi emise de S.C. .... S.R.L., au fost efectuate în favoarea salariaților sau a administratorului, aceste cheltuieli sunt nedeductibile.

Reclamanta a susținut în principal faptul că factura nr..... nu figurează în evidențele sale contabile iar pe de altă parte factura la care face referire organul fiscal nu cuprinde mențiunea că ar viza achiziționarea de servicii turistice ci este vorba despre cheltuieli de transport și cazare efectuate de administratori.

Expertul fiscal a susținut punctul de vedere al organelor fiscale arătând că factura în discuție nu a fost depusă de reclamantă iar în ceea ce privește calificarea cheltuielilor respective drept cheltuieli cu transportul și cazarea efectuată de administrator expertul arată că reclamanta nu a depus vreun ordin de deplasare pentru perioada în discuție sau alte documente probante a faptului că a avut loc o deplasare.

• Curtea reține pe de o parte faptul că identificarea facturii fiscale prin omisiunea menționării ultimelor două cifre nu poate constitui un motiv pentru admiterea acțiunii reclamantei în condițiile în care în anexa 111.1 pct.7 din raportul de inspecție fiscală numărul facturii a fost înscris corect și complet. Pe de altă parte, deși reclamanta a susținut că este vorba de cheltuieli de transport și cazare efectuate de administratori aceasta avea obligația de a proba cele astfel afirmate or reclamanta nu a depus nici în fața instanței și nici în fața organului investit cu soluționarea contestației documente din care să rezulte că este vorba despre cheltuieli de deplasare ale administratorului prin depunerea în acest sens a ordinului de deplasare ce este obligatoriu a fi întocmit într-o atare situație. Organele fiscale au calificat cheltuielile în discuție luând în considerare ca vizând servicii turistice luând în considerare mențiunile înscrise în cuprinsul facturii dar reclamantei nu îi sunt aplicabile prevederile art.21 alin.3 lit. c) Cod fiscal întrucât nu a depus contractul nr.234/2005 pentru a dovedi astfel că este vorba despre costul unor prestații de tratament și odihnă inclusiv transportul achiziționate în favoarea salariaților societății. Așa cum a reținut și expertul fiscal reclamanta nu a depus nici un document probant privind deplasarea efectuată respectiv ordin de deplasare, bilete de călătorie, rezervări și tichete, etc. motiv pentru care instanța va considera ca nedeductibilă cheltuielile în discuție.

**10.** În legătură cu capătul de cerere privind sumele de .... lei, .. lei, .. lei și ... lei reprezentând achiziții ce nu sunt aferente obiectului de activitate incluse pe costuri în anii 2005, 2007 și 2008 pct.10, 35, 38 și 52 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat faptul că în perioada verificată petenta a înregistrat drept cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil contravaloarea unor achiziții reprezentând set lenjerie pat în anul 2005, contravaloarea bijuterii anul 2007 și cheltuieli cu hrana pentru câini în anii 2007 și 2008. Organele fiscale au reținut că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile astfel încât nu sunt incidente dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal.

Reclamanta susține că setul de pat a fost achiziționat pentru una din locuințele de serviciu iar cheltuielile în discuție nu este enumerată printre cele de la art.21 alin.4 Cod fiscal pentru a nu i se recunoaște deductibilitatea.

Referitor la această cheltuielă expertul reține că are caracterul unei cheltuieli de protocol ce este considerată deductibilă în limita cheltuielilor de protocol, limită care însă a fost depășită pentru anul 2005 astfel încât nu poate fi considerată deductibilă (pct.10 expertiză).

Instanța reține pe de o parte faptul că reclamanta nu a făcut dovada că a achiziționat setul de pat pentru una din locuințele de serviciu și nici dovadă că a înregistrat în gestiune acest obiect de inventar iar pe de altă parte dacă s-ar accepta teoria acesteia conform căreia ar reprezenta o cheltuielă de protocol, în urma analizei contabile efectuate de expertul desemnat în cauză a rezultat că pentru exercițiul financiar al anului 2005 a fost atinsă limita cheltuielilor de protocol

reglementate de art.21 alin.3 lit. a) Cod fiscal, motiv pentru care instanța constată că această cheltuială este nedeductibilă.

Referitor la cheltuiala privind achiziționarea unor bijuterii, deși reclamanta a susținut că acestea au fost acordate salariatelor nu a făcut nici o dovadă care să probeze acest lucru pentru a reține o eventuală încadrare a acestor cheltuieli în cheltuielile sociale reglementate de art.21 alin.3 lit. c) Cod fiscal. Pe de altă parte, reclamanta nu a contestat constatările organelor fiscale care au reținut că această achiziție s-a realizat pe baza unui bon fiscal ce avea o valoare mai mare de 100 lei astfel încât față de dispozițiile art.1 alin.2 lit. d) din O.M.F.P. nr.293/2006 pentru modificarea O.M.F.P. nr.1714/2005, bonul fiscal cu o asemenea valoare nu reprezintă document justificativ de înregistrare a cheltuielilor, motiv pentru care devin incidente dispozițiile art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal potrivit cărora nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate ce nu au la bază un document justificativ în condițiile legii.

Referitor la cheltuiala privind achiziționarea de hrană pentru câini, deși reclamanta a pretins că aceasta este necesară pentru câinele de pază aflat la hala de producție în mod corect organele fiscale au reținut că societatea nu a prezentat nici un document cu care să probeze cele afirmate iar pe de altă parte paza societății este asigurată pe parcursul a 24 de ore de către salariații cu atribuții în acest sens conform statelor de plată aceleași concluzii fiind reținute și de expert care a constatat că petenta nu a prezentat nici o mențiune pe nici un document despre existența câinelui de pază la sediul societății motiv pentru care instanța va considera această cheltuială ca nedeductibilă.

**11.** în legătură cu capătul de cerere privind sumele de ... lei (anul 2005) și .... lei (anul 2007) reprezentând prestări de servicii nejustificate pe documente, pct.11 și 39 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea unor lucrări cu macaraua în baza a două facturi emise de S.C. X S.R.L. pentru care petenta nu a prezentat contract de prestări servicii sau devize de lucrări pentru justificarea acestor cheltuieli astfel încât s-au reținut incidente în speță dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal coroborate cu Normele metodologice cuprinse la pct.48.

Reclamanta a arătat că serviciul prestat a constat în descărcarea unor ambalaje grele dintr-un container care a durat câteva ore astfel încât nu s-a solicitat prestatorului contract de prestări servicii și deviz de lucrări.

Expertul desemnat în cauză a stabilit că organele fiscale au considerat în mod corect nedeductibilă cheltuiala în discuție reținând incidența textelor de lege invocate în cuprinsul raportului de expertiză fiscală.

Curtea reține că potrivit art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal coroborat cu pct.48 din Normele metodologice cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai dacă contribuabilul poate justifica necesitatea prestării serviciului în interesul desfășurării activității proprii și dacă există încheiat un contract între părți, serviciile trebuind să fie efectiv prestate în baza unui contract care să cuprindă date esențiale privitoare la prestator, termene de execuție, serviciul prestat și tariful perceput, respectiv valoarea totală a contractului iar din analiza celor două texte de lege nu rezultă a exista vreo diferență între natura serviciilor prestate cum ar fi în cauză un serviciu temporar de scurtă durată așa cum susține reclam an-ta neexistând nici o dovadă că asemenea servicii ocazionale ar fi exonerate de la obligativitatea încheierii de contracte.

**12.** în legătură cu capătul de cerere privind sumele de ... lei (anul 2005), ... lei (anul 2006) .... lei (anul 2007) și ... lei (anul 2008) reprezentând cheltuieli efectuate de petentă cu manopera înscrise în facturile emise de S.C. ... S.R.L., pct. 13, 29, 41 și 54 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că petenta a înregistrat în avans cheltuieli cu manopera în baza facturilor emise de S.C. ... S.R.L. pentru care nu au existat intrări în gestiune a produselor prelucrate decât în perioade ulterioare celor în care au fost înregistrate cheltuielile cu manopera.

Astfel, în anul 2005 reclamanta a înregistrat cheltuieli cu manopera în sumă de .... lei aferente unui număr de ... perechi de pantofi conform facturilor emise de S.C. .... S.R.L dar conform fișelor de magazie în gestiunea reclamantei a intrat un număr de .... perechi de pantofi rezultând astfel o diferență de .... perechi de pantofi ce nu se regăsesc în fișele de magazie. Prin înscrierea cheltuielilor cu manopera aferentă perechilor de pantofi a căror intrare nu se regăsește

în fișa de magazie ca și cheltuială deductibilă la determinarea profitului impozabil reclamanta a procedat la diminuarea masei impozabile, în anul 2005 reclamanta înregistrând pierdere fiscală în evidențele contabile.

În anul 2006 reclamanta a înregistrat contravaloarea facturilor de manoperă aferente unui număr de .... perechi de pantofi, dar conform fișelor de magazie sunt înregistrate ca intrări un număr de ... perechi de pantofi motiv pentru care apar înregistrate suplimentar un număr de ... perechi de pantofi mai mult decât facturile emise în anul 2006. Organele fiscale au stabilit astfel că manopera nu a fost realizată în momentul înregistrării de către petentă a cheltuielilor cu manopera ci mai târziu când, conform fișelor de magazie se regăsește intrarea perechilor de pantofi aferente acestei manopere.

În anul 2007 organele fiscale au reținut de asemenea că în realitate manopera nu a fost executată la momentul întocmirii facturilor ci la momentul când a fost efectuată livrarea iar numărul de pantofi înscris în facturi ca fiind realizat la momentul facturării este nereal, această cantitate de pantofi neputând fi realizată cu numărul de salariați ai reclamantei. Organele fiscale au considerat cheltuielile cu manopera ca nedeductibile în anul 2005 și 2006 pentru perechile de pantofi intrați în gestiune în anul 2007 iar în anul 2007 le-au admis drept cheltuieli deductibile chiar dacă în fapt nu au fost emise facturi (ele fiind emise anterior în anii 2005 și 2006) deși în realitate manopera nu a fost realizată la momentul respectiv.

Și pentru anul 2008 organele fiscale au constatat că, conform fișelor de magazie ale reclamantei au intrat în gestiune un număr mai mare de perechi de pantofi decât cel rezultat din facturile emise fiind vorba în fapt despre perechile de pantofi pentru care au fost emise facturi de manoperă în anul 2006 rezultând aceeași concluzi privind faptul că manopera nu a fost executată la momentul executării facturilor ci la momentul la care a fost efectuată livrarea astfel încât organele fiscale au considerat cheltuielile cu manopera nedeductibile în anul 2006 pentru perechile de pantofi intrate în gestiune în anul 2008, iar în anul 2008 le-au admis drept deductibile chiar dacă în fapt nu au fost emise facturi (ele fiind emise în anul 2006) deși în realitate manopera nu a fost realizată la momentul respectiv.

Reclamanta a susținut în esență că nu era obligatorie livrarea perechilor de pantofi la data întocmirii facturilor pentru prestarea manoperei iar o livrare ulterioară a bunurilor nu poate conduce la concluzia că prestarea nu a fost efectuată și că beneficiarul nu are drept de deducere.

Ținând cont de aspectele de tehnică contabilă ce se impun a fi lămurite cu privire la cele astfel sesizate, instanța va face referire la punctul de vedere exprimat de consultantul fiscal desemnat în cauză care a reținut că este necesar a se face o diferență între recunoașterea contabilă a unei cheltuieli și deductibilitatea fiscală a acesteia.

Instanța reține astfel că reclamanta are ca obiect de activitate producția de încălțăminte și ca atare cheltuiala cu manopera executată de terți la încălțăminte este o cheltuială efectuată în scopul obținerii de venituri, ce a avut la bază un contract de prestări servicii încheiat între cele două societăți. Serviciile au fost efectiv prestate pe parcursul anilor 2006 - 2008 întrucât în final perechile de pantofi pentru care a fost facturată manopera au intrat efectiv în gestiune, dar în stabilirea deductibilității acestor cheltuieli cu manopera urmează a se aprecia dacă serviciile cu manopera au fost efectiv prestate la data la care au fost facturate.

Fiind vorba despre contracte de prestări servicii în speță sunt incidente dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal coroborat cu pct.48 din Normele metodologice ce impun ca defalcarea cheltuielilor cu prestarea serviciului să se facă pe durata obiectului contractului. Deducerea fiscală este condiționată de dovada prestării serviciului, dovadă care nu este furnizată de vreme ce, până la intrarea efectivă a produselor în gestiune se scurge o lungă perioadă de timp, perioadă în care serviciile puteau fi prestate. Rezultă astfel că nu pot fi reținute argumentele reclamantei potrivit cărora livrarea nu era necesară a fi concomitentă cu emiterea facturii întrucât în cazul prestărilor de servicii este necesar ca bunurile să intre în gestiunea beneficiarului în perioada imediat următoare pentru ca factura de avans astfel emisă să nu afecteze nici cheltuielile și nici profitul impozabil.

Curtea concluzionează astfel că soluția organelor fiscale este corectă și legală, acțiunea reclamantei urmând a fi respinsă sub acest aspect întrucât chiar dacă există facturi emise de S.C. ... S.R.L. acestea nu pot avea caracter de document justificativ conform art.21 alin.4 lit. f) Cod



fiscal atâta timp cât textul de lege solicită a se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune iar în fapt nu există dovada realității efectuării manoperei și intrării în gestiune a perechilor de pantofi.

Reclamanta nu a putut dovedi cu documente realitatea cheltuielilor efectuate cu manopera facturate de S.C. ... S.R.L. în anul 2005 și trimestrul I și II al anului 2006 fiind încălcate astfel prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal astfel încât în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pe această perioadă pentru care în perioada trimestrului III și IV 2006 respectiv anii fiscali 2007 și 2008, pe măsură ce reclamanta a făcut dovada intrărilor în gestiune a bunurilor pentru care a fost facturată manopera, organele fiscale să considere aceste cheltuieli cu manopera ca fiind deductibile de la calculul profitului impozabil majorând cheltuielile deductibile ale societății în acest sens.

**13.** În legătură cu capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de firma ... Italia în anul 2006, pct.21 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că reclamanta a înregistrat în anul 2006 contravaloarea facturilor emise de firma italiană în sumă de ... lei iar din specificațiile cuprinse în facturi nu s-a putut determina natura operațiilor efectuate pentru a verifica dacă acestea au urmărit realizarea de venituri impozabile iar din nota explicativă dată de contabilul șef al societății a reieșit că aceste facturi cuprind contravaloarea cheltuielilor de staționare legate de transportul unor mărfuri în și din Ucraina. Organele fiscale analizând punctual aceste facturi au reținut că facturile au fost emise în anul 2006 pentru servicii de transport prestate în anul 2005 iar contractul încheiat între cele două societăți este semnat la astfel încât serviciile de transport derulate în anul fiscal 2005 pentru care s-au emis facturile nr...., 927 din 08.01.2006 și nr...., ..., 930, 931 din nu au avut la bază un contract scris. Pe de altă parte, din documentele de transport prezentate de reclamantă, care fac dovada realității transporturilor a rezultat un număr de zile de staționare mai mic decât numărul de zile de staționare înscris în facturile analizate. Organele fiscale au considerat că această cheltuială nu poate fi dedusă de la calculul profitului impozabil întrucât reclamanta nu a prezentat nici un document justificativ privind stabilirea părții care suportă cheltuielile aferente zilelor de staționare, tariful perceput în acest sens și tariful pentru efectuarea serviciului de transport.

Reclamanta arată că transportatorul a emis facturile fiscale în anul 2006 pentru zilele de staționare aferente celor 7 transporturi efectuate în anul 2005 ce nu au fost cuprinse în facturile de transport inițiale iar petenta le-a acceptat la plată întrucât zilele de staționare nu erau imputabile transportatorului. Aceste zile de staționare vizează staționarea în vamă și staționarea la descărcarea mărfii, zile care nu sunt cuprinse în CMR. Reclamanta a mai precizat că potrivit Convenției din 19.05.1956 referitoare la contractul de transport internațional dovada contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură nefiind necesar a se întocmi un alt contract iar în cazul transportului costul acestuia se negociază între părți iar respectivele cheltuieli nu pot fi refuzate întrucât nu poate fi pusă la îndoială buna credință a transportatorului în ce privește zilele de staționare.

Expertul fiscal desemnat în cauză a stabilit că cheltuielile de staționare s-au realizat în baza unui contract valabil întrucât facturile nu sunt emise pentru servicii de transport ci pentru recuperarea unor venituri nerealizate prin staționarea din vama din Ucraina. Pe de altă parte, din cuprinsul contractului încheiat la 01.10.2005, dată anterioară facturilor privind cheltuielile de staționare rezultă obligația expeditorului de a plăti taxa de staționare pentru depășirea timpului de staționare acordat. Reclamanta a prezentat documente justificative respectiv facturi emise de furinizer ștampilate și semnate de aceștia la care a atașat documentul de transport CMR care atestă numărul de zile de staționare în Ucraina dar în condițiile în care numărul de zile atestat de CMR - uri este diferit de numărul de zile facturat de transportator expertul a reținut ca deductibile fiscal doar sumele aferente zilelor dovedite prin documentul de transport rezultând astfel o cheltuială deductibilă ... lei.

Curtea reține că între reclamantă și societatea din Italia s-a încheiat contractul de transport de mărfuri din 01.10.2005 (fila 483 vol.1) privind transportul de marfă în și din Ucraina cu obligația expeditorului cuprinsă la art.7 lit. b) de a suporta taxa de staționare pentru depășirea timpului de staționare acordat. Facturile cuprinzând cheltuielile de staționare înregistrate de reclamantă ca și

cheltuieli deductibile (filele 509 - 530 voi. 1) deși au fost emise în anul 2006 vizează cheltuieli de staționare aferente transporturilor efectuate în anul 2005 până la data încheierii contractului menționat de reclamantă cu excepția facturilor .. și .... Rezultă așadar că în fapt cheltuielile de staționare aferente serviciilor de transport derulate anterior încheierii contractului nu au avut la bază un contract scris și ca atare societatea nu poate invoca contractul din 01.10.2005 pentru a-și justifica obligația de a suporta cheltuielilor aferente zilelor de staționare în condițiile în care reclamanta nu poate face dovada contractului de transport internațional urmează a se stabili dacă din scrisorile de trăsură ca și documente de transport anexate facturilor rezultă obligația și nivelul cheltuielilor aferente transportului printre care și cheltuielile de staționare.

Curtea constată astfel că potrivit Convenției din 19.05.1956 privind contractul de transport internațional proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură, care, până la proba contrarie, face dovada condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator și care conform art.6 trebuie să cuprindă printre altele mențiunii privind cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare). Din studiul scrisorilor de trăsură depuse la dosar (filele 509 - 530 vol.1) nu se regăsesc aceste informații motiv pentru care este pertinentă cererea organelor fiscale privind depunerea unor documente respectiv a unui contract din care să rezulte că reclamanta s-a angajat să suporte aceste cheltuieli de staționare, condițiile și tariful perceput.

Curtea mai reține că în mod corect organele fiscale au constatat că numărul de zile de staționare cuprinse în facturile înregistrate în contabilitatea reclamantei nu corespund cu informațiile cuprinse în documentele de transport - CMR - uri de cele mai multe ori perioada derulării transportului fiind mai mică decât numărul de zile de staționare (spre exemplu factura ..../09.05.2006 vizează 33 de zile de staționare în condițiile în care transportul a început la 12.05.2005 iar ultima viză a vămii din Ucraina este 18.05.2005; factura nr...../09.05.2006 vizează 23 zile de staționare în condițiile în care documentul de transport s-a întocmit la 21.06.2005 iar ultima viză din Ucraina este 01.07.2005, etc.) astfel încât nu se justifică susținerea reclamantei potrivit căreia zilele de staționare au fost calculate corect, motiv pentru care nu își va însuși concluziile expertului în privința deductibilității parțiale a acestei cheltuieli și va considera ca nedeductibilă întreaga sumă. Instanța mai menționează faptul că societatea avea dreptul să înregistreze aceste cheltuieli cu prestări servicii în condițiile în care le-a considerat necesare pentru buna desfășurare a activității, dar acest aspect nu conduce automat și obligatoriu la calificarea din punct de vedere fiscal a acestor cheltuieli ca fiind deductibile ele trebuind a fi justificate cu documentele prevăzute de art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal.

**14.** în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând comision pentru vânzarea unui apartament înregistrat pe costuri în anul 2006, pct.27 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că reclamanta a înregistrat această cheltuială reprezentând comision pentru vânzarea unui apartament situat în Arad, str. ...., apartament ce nu se află în patrimoniul reclamantei, motiv pentru care această cheltuială nu a fost justificată în scopul realizării de venituri impozabile.

Reclamanta a susținut că în contractul de intermediere s-a trecut din eroare str. .... în loc de P... iar această eroare nu poate conduce la calificarea cheltuieli drept nedeductibilă.

Curtea reține că de vreme ce reclamanta nu a depus la dosar contractul de vânzare - cumpărare și extrasul de carte funciară aferent imobilului în discuție nu se pot verifica nici susținerile reclamantei privind eroarea cuprinsă în contractul de intermediere ..../2006 astfel încât în mod corect această cheltuială a fost considerată ca nedeductibilă.

**15.** în legătură cu capătul de cerere privind sumele de ... lei (anul 2006), ... lei (anul 2007) ... lei (anul 2008) și ... lei (anul 2009) reprezentând cheltuieli cu amortizarea pentru clădiri proprietatea petentei pe care aceasta le-a pus la dispoziția altor persoane juridice în mod gratuit, pct.28, 40, 53 și 63 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că reclamanta în perioada verificată a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă unor clădiri aflate în proprietatea sa dar care au fost puse la dispoziție în mod gratuit altor persoane juridice iar pentru a fi deductibile aceste cheltuieli trebuiau efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform art.21 alin.1 Cod fiscal și de vreme ce aceste

cheltuieli nu au participat la realizarea veniturilor impozabile nu se poate reține deductibilitatea acestora.

Reclamanta a invocat dispozițiile art.24 alin.1 și 2 Cod fiscal conform cărora cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere prin deducerea amortizării rezultând așadar că deducerea amortizării nu este condiționată de realizarea de venituri din mijloacele fixe.

Instanța constată că susținerile reclamantei nu pot fi însușite în cauză întrucât în speță nu se pune problema aplicării dispozițiilor art.24 Cod fiscal ci a dispozițiilor cuprinse la art.21 alin.3 lit. i) Cod fiscal rezultând din interpretarea sistematică a dispozițiilor cuprinse la art.21 Cod fiscal faptul că la alin.1 legiuitorul a stabilit cu titlu de principiu că sunt deductibile de la determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile pentru ca la alin.2 să enumere aceste categorii de cheltuieli, la alin.3 să precizeze cheltuielile deductibile dar într-o anumită limită (cum este și cazul amortizării – lit. i) iar la alin. 4 să precizeze categorii de cheltuieli ce nu sunt deductibile fiscal rezultând așadar că sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea numai dacă îndeplinesc condiția generală cuprinsă la alin.1 și anume aceea de a participa la realizarea de venituri impozabile. Un argument suplimentar se regăsește însăși în cuprinsul articolului invocat de reclamantă, respectiv art.24 alin.2 lit. a) Cod fiscal care stabilește că mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală ce este deținută și utilizată în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative rezultând astfel că utilizarea imobilului în scopul producerii de venituri impozabile este o condiție obligatorie pentru a se putea deduce amortizarea ca și cheltuială.

**16.** În legătură cu capătul de cerere privind sumele de ... lei (anul 2007) și ... lei (anul 2008) reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise în contabilitate pe baza unor facturi prezentate în copie, pct.37 și 50 din expertiză organele fiscale au reținut incidența dispozițiilor art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal întrucât facturile fiscale prezentate în copie nu constituie documente justificative în conformitate cu Ordinul nr.1850/2004 privind registrele și formulare financiar contabile.

Reclamanta a precizat că din textul de lege invocat de organele fiscale nu rezultă că o factură fiscală înregistrată în copie în contabilitate nu are calitatea de document justificativ iar expertul desemnat în cauză a confirmat punctul de vedere al organelor fiscale ce este însușit și de către instanță în condițiile în care deși art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal nu face referire la factura prezentată în copie totuși noțiunea de document justificativ este cuprinsă în prevederile Ordinului nr.1850/2004 privind registrele și formulare financiar contabile care la art.27 menționează expres că pentru a putea fi înregistrate în contabilitate operațiunile economico - financiare trebuie justificate cu documente originale întocmite potrivit normelor cuprinse în ordin rezultând astfel că o factură poate avea calitatea de document justificativ dacă este originală motiv pentru care instanța va considera ca nedeductibile fiscal cheltuielile analizate la acest paragraf.

**17.** În legătură cu capătul de cerere privind sumele de .... lei și ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturi emise pe numele societății S.C. ... S.R.L. dar înregistrată de reclamantă în contabilitatea sa în anul 2008 pct.47 și 49 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că reclamanta a înregistrat în contabilitate ca și cheltuieli deductibile contravaloarea unor facturi emise pe numele unei alte societăți iar de vreme ce petenta nu este parte la efectuarea operațiunilor conținute în aceste facturi aceasta nu își poate deduce cheltuiala aferentă de la determinarea profitului impozabil.

Reclamanta a precizat că factura înregistrată în contabilitate îndeplinește condiția de document justificativ iar factura a fost emisă pe numele S.C. ... S.R.L. deoarece se transporta marfa acesteia către petentă astfel încât în calitate de beneficiar al mărfii reclamanta a suportat plata în discuție.

Expertul desemnat în cauză a confirmat punctul de vedere al organelor fiscale consemnând că reclamanta nu este beneficiara serviciilor prestate prin factura respectivă și astfel nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în discuție

Curtea reține că potrivit an. 155 alin.5 Cod fiscal factura cuprinde în mod obligatoriu denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare de cumpărătorului de bunuri sau servicii or de vreme ce reclamanta nu figurează în calitate de beneficiar al serviciilor astfel facturate aceste

facturi nu îndeplinesc condițiile de documente justificative pentru reclamantă indiferent de raporturile comerciale stabilite cu S.C. ... SR.L. urmând a se ține cont în speță și de decizia pronunțată de Secțiile unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție în soluționarea recursului în interesul legii (decizia nr. V/15.01.2007) în care s-a precizat că în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA, motiv pentru care instanța va respinge acțiunea reclamantei sub acest aspect.

**18.** în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu prestare de servicii informatice pentru o societate din Ucraina înregistrată pe costuri în anul 2008, pct.48 din expertiză.

Organele fiscale au reținut în esență că societatea a dedus de la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente unei facturi ce cuprinde „prestare servicii informatice Ucraina” în legătură cu un program informatic de evidență contabilă destinat unei societăți din Ucraina și de vreme ce acest program informatic nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile de către reclamantă organele fiscale au considerat încălcate dispozițiile art.21 alini. Cod fiscal poziție la care a achiesat și expertul desemnat în cauză.

Reclamanta a precizat că nu au fost încălcate dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal deoarece această cheltuială are legătură cu activitatea petentei ținând cont de relația comercială derulată cu firma din Ucraina, programul informatic urmând a se folosi în acest scop.

Instanța nu își poate însuși punctul de vedere al reclamantei întrucât susținerile acesteia nu constituie un argument pentru deducerea cheltuielilor în discuție în condițiile în care această cheltuială nu a fost efectuată în scopul de a concura la realizarea veniturilor impozabile ale reclamantei ci în fapt ea este de natură a contribui la realizarea veniturilor impozabile ale societății din Ucraina motiv pentru care în mod corect organele fiscale au reținut încălcarea dispozițiilor cuprinse la art.21 alin.1 Cod fiscal.

**19.** în legătură cu capătul de cerere privind veniturile înregistrate cu întârziere în sumă de .... lei aferente anului 2007 și .... lei aferente anului 2008, pct.42 și 61 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că pentru anul 2007 reclamanta a emis două facturi către firma ... Ucraina la data de 25.07.2007 iar veniturile aferente acestor facturi au fost înregistrate în luna decembrie 2008. Totodată, în anul 2008 reclamanta a emis două facturi în luna iunie și septembrie către o firmă din Ungaria, veniturile aferente acestor facturi fiind înregistrate în luna octombrie 2008. De asemenea s-a constatat că societatea a facturat cu întârziere venituri în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu paza aferente curții comune cu S.C. ... S.R.L. pentru anul 2008. venituri înregistrate în trimestrul I 2009.

Organele fiscale au făcut aplicarea prevederilor art.19 alin.1 Cod fiscal coroborai cu pct. 13 din H.G. nr.44/2004 reținând astfel că reclamanta a majorat masa profitului impozabil a perioadei fiscale căreia aparțineau aceste venituri și au redus masa profitului impozabil a perioadei în care au fost înregistrate.

Reclamanta a susținut că din legislația fiscală în materie nu rezultă expres că în cazul în care factura fiscală privind veniturile nu este consemnată în momentul emiterii ei în contabilitate, acele venituri se consideră neînregistrate fiind deci neimpozabile. Dacă suma s-ar considera ca neînregistrată petenta nu ar datora impozit pe profit pentru aceasta.

Expertul desemnat în cauză a considerat că în mod corect și legal echipa de control a reconstituit masa profitului impozabil pentru această perioadă adăugând suma la venituri.

Instanța reține că potrivit art.19 alin. Cod fiscal profitul impozabil se calculează ca diferență dintre 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 potrivit normelor metodologice cuprinse la pct.13 veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. în cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anule un element de venit sau de cheltuială a fost omis sau înregistrat eronat, este obligat să depună o declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă

o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației fiscale.

Dispozițiile legale anterior citate se coroborează și cu prevederile art.2 alin.1 din Legea nr.82/1991, republicată potrivit căreia contabilitatea trebuie să sigure înregistrarea cronologică și sistematică a informațiilor financiare rezultând astfel că documentele în contabilitate trebuie înregistrate cronologic iar înregistrarea lor în altă perioadă decât cea în care au fost întocmite este considerată eroare, motiv pentru care vor fi înlăturate ca neîntemeiate argumentele reclamantei întrucât organele de control nu au stabilit că pentru aceste venituri nu s-ar datora impozit ci dimpotrivă au făcut aplicabilitatea dispozițiilor cuprinse la pct.13 din H.G. nr.44/2004.

În ceea ce privește factura emisă de S.C. .... S.R.L. instanța reține că reclamanta avea obligația de a înregistra aceste venituri în anul 2008 întrucât sunt aferente acestei perioade iar nu în ianuarie 2009 așa cum în mod greșit a procedat reclamanta.

20. în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu asistența pentru centrale telefonice incluse pe costuri în anul 2008, pct.55 din expertiză organele fiscale au reținut că reclamanta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma în discuție de pe facturi emise de o societate din Italia pentru societățile ... și ... din Ucraina în condițiile în care potrivit facturilor emise de firma din Italia aceasta a cuprins valoarea totală a facturilor emise către reclamantă servicii de asistență atât pentru centrala telefonică a reclamantei cât și pentru centralele telefonice ale societăților din Ucraina motiv pentru care s-au considerat încălcate dispozițiile art.21 alin.1 Cod fiscal.

Reclamanta a susținut că are relații comerciale cu cele două firme din Ucraina fiind în interesul activității sale să asigure o bună funcționare a centralelor telefonice ale celor două firme și de vreme ce cheltuielile în discuție nu figurează ca deductibile limitat sau nedeductibile ele trebuie considerate ca deductibile deoarece nu există o interdicție expresă în acest sens.

Expertul desemnat în cauză a considerat că în fapt cheltuiala este nedeductibilă deoarece fiecare societate trebuie să suporte cheltuiala cu propria centrală telefonică iar Curtea va reține în speță incidența dispozițiilor art.21 alin.1 Cod fiscal și de vreme ce cheltuielile aferente centralelor telefonice ale societăților din Ucraina nu participă la realizarea veniturilor impozabile ale reclamantei aceasta nu are drept de deducere. Din această perspectivă sunt neîntemeiate argumentele reclamantei conform cărora cheltuielile sunt deductibile întrucât nu sunt cuprinse la alin.3 (cheltuielile cu deductibilitatea limitată) sau alin.4 (cheltuielile nedeductibile) întrucât prima condiție pentru deducerea cheltuielilor de la calculul profitului impozabil este aceea ca ele să participe la realizarea de venituri impozabile pentru societate, în lipsa îndeplinirii acestei condiții orice cheltuială fiind considerată nedeductibilă.

21. în legătură cu capătul de cerere privind sumele de .... lei și ... lei reprezentând cheltuieli cu diurna acordate administratorului societății și suma de ... lei cheltuieli cu diurna acordate angajatei ..., înregistrată pe costuri în anii 2008 și 2009, pct.57 și 65 expertiză s-au reținut următoarele:

Organele fiscale au constatat că cheltuielile cu diurna acordată angajatei ... nu sunt deductibile de la calculul profitului impozabil întrucât reclamanta nu a prezentat nici un bilet de deplasare cu vreun mijloc de transport care să ateste că angajata a efectuat în realitate aceste deplasări iar din ordinele de deplasare întocmite rezultă că acestea nu au fost completate cu date privind ora plecării și ora sosirii în țară sau mijlocul de transport. De asemenea, nu s-a prezentat nici pașaportul persoanei în cauză pentru ca organele fiscale să stabilească perioada deplasării și implicit legalitatea cheltuielilor cu diurna fiind astfel încălcate dispozițiile art.21 alin.3 lit. b) Cod fiscal coroborate cu art.7 și art.17 din H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Reclamanta a susținut că art.21 alin.3 lit. b) Cod fiscal nu precizează că agenții economici cu capital privat trebuie să respecte dispozițiile art.7 alin.2 din H.G. nr.518/1995 astfel încât cererile organelor de control sunt nejustificate iar pentru diurna acordată trebuia verificat doar dacă aceasta se încadrează în limita a de 2,5 ori nivelul acordat pentru instituțiile publice or organele fiscale nu au analizat acest aspect.

Curtea reține că organele fiscale nu au analizat limita reglementată de art.21 alin.3 lit. b) Cod fiscal pentru că au stabilit în principal faptul că nu s-a dovedit a fi reală cheltuială cu indemnizația de deplasare acordată salariatei în condițiile în care această cheltuială cu diurna

trebuia înregistrată în contabilitate în baza unui document justificativ conform Ordinului nr.850/2004 iar potrivit aceluiași Ordin modelul ordinului de deplasare și informațiile minime obligatorii pe care trebuie să le cuprindă acest formular cuprind printre altele și informații privind ziua, luna, anul și ora sosirii și plecării în delegație, dată depunerii decontului, semnătura conducătorului unității, etc.

Așa cum a reținut și expertul fiscal desemnat în cauză, din analiza ordinelor de deplasare ale angajatei s-a constatat că lipsesc în totalitate datele și orele de plecare și sosire, diferența de primit și semnătura conducătorului unității de a probare a cuantumului sumei acordate ca diurnă, Curtea concluzionând astfel că aceste ordine de deplasare nu au calitatea unui document justificativ care să stea la baza unei cheltuieli înregistrate în contabilitate ca deductibilă fiind astfel încălcată prevederile art.21 alin.4 lit. f) Cod fiscal.

În privința cheltuielilor cu diurna acordată administratorului societății instanța reține că dispozițiile art.21 alin.1 lit. b) Cod fiscal vizează exclusiv cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților or persoana ce îndeplinește funcția de administrator, neavând calitatea de salariat, nu poate beneficia de indemnizația de deplasare ce reprezintă astfel o cheltuială nedeductibilă.

**22.** În legătură cu capătul de cerere privind suma de ... lei (anul 2008) și ... lei (anul 2009), reprezentând cheltuieli facturi transport emise de S.C. ... S.R.L. și S.C. .... S.R.L., pct.58 și 64 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că reclamanta a înregistrat în contabilitate cheltuieli de transport reprezentând contravaloarea facturilor emise de cele două societăți iar transportul s-a efectuat pe ruta România - Italia și retur. Factura nr..../2008 este aferentă unei livrări către o firmă din Ungaria și de vreme ce condiția de livrare este EXW cheltuielile de transport revin acestui beneficiar iar nu petentei. Referitor la celelalte facturi de transport reclamanta nu a prezentat documente justificative respectiv scrisoarea de trăsură și nici facturi de achiziții sau livrări de bunuri care să justifice efectuarea transportului în interesul său aspect ce rezultă și din nota explicativă dată de contabilul șef al reclamantei. Organele fiscale au concluzionat astfel, că în speță sau încălcat dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) Cod fiscal coroborate cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 nefiind justificate în speță necesitatea prestării serviciului respectiv.

Reclamanta a susținut că neprezentarea documentelor de transport nu poate conduce la concluzia că serviciile nu au fost prestate iar petenta nu a beneficiat de acestea întrucât factura fiscală este cea care justifică orice cheltuială și se înscrie în contabilitate iar nu documentele de transport iar pe de altă parte dispozițiile cuprinse la pct.48 din H.G. nr.44/2004 nu sunt aplicabile în cazurile transporturilor

În privința facturii cu condiția de livrare EXW, Curtea reține că aceasta reprezintă condiția de livrare definită conform regulilor Incoterms ca fiind „franco depozit locul convenit” ceea ce înseamnă că în fapt suportarea cheltuielilor de transport cade în sarcina beneficiarului respectiv în sarcina societății din Ungaria astfel încât o asemenea cheltuială nu poate fi considerată ca deductibilă de la calculul profitului impozabil al reclamantei, aspect reținut de altfel și de expertul fiscal desemnat în cauză.

În privința facturilor de transport pentru care nu s-au prezentat documentele CMR și facturile de achiziții sau livrări pentru a justifica aceste cheltuieli, Curtea reține că un serviciu de transport, pentru a fi efectuat în scopul realizării unui venit al reclamantei trebuie ca societatea să cumpere sau să vândă marfa transportată iar în cazul în care reclamanta nu poate face o asemenea legătură între facturile de transport și cele de achiziții susținerile sale sunt neîntemeiate. Însăși expertul desemnat în cauză a constatat că reclamanta nu a depus exemplarul din documentul de transport internațional privind dovada livrării sau primirii mărfii și nici un alt document din care să rezulte că transporturile în cauză au fost efectuate în folosul desfășurării activității, motiv pentru care instanța va considera cheltuială în discuție ca nedeductibilă.

**23.** În legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu obiectele de inventar, pct.59 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu obiectele de inventar în sumă de ... lei în baza facturii proforme nr..../2008 emisă de societate din Ungaria ce avea înscrisă ca valoare totală suma de ... euro (echivalentul a .. lei) însă adunând valoric fiecare

produs înscris în factură a rezultat un total de ... euro (echivalentul a .... lei), în fișa de evidență privind stocul de obiecte de inventar apar înscrise distinct cel a cărui valoare este în sumă de .... lei iar diferența de .... lei este înscrisă ca „alte materiale”. S-a concluzionat astfel că de vreme ce aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza unei facturi proforme ce îndeplinește calitatea de document justificativ aceasta cheltuială este nedeductibilă.

Reclamanta susține că a înregistrat la cheltuieli cu obiectele de inventar suma de .... lei iar diferența de .... lei a fost înregistrată la alte materiale și deci numai această diferență este nedeductibilă, întrucât suma de .... lei se regăsește în obiectele de inventar.

Curtea observă astfel că reclamanta nu face decât să confirme starea de fapt consemnată de organele fiscale fără a prezenta însă argumente care să contrazică concluziile acestora ce vizau nu faptul că reclamanta a înscris suma de .... lei la obiect de inventar ci suma de ... lei la alte materiale, ci faptul că aceste înscrieri s-au efectuat în baza unei facturi proforme ce nu îndeplinește condițiile de deducere reglementate de art. 146 alin.1 lit. a) coroborat cu art. 155 alin.5 Cod fiscal întrucât prin factura proformă nu se transmite dreptul de proprietate asupra bunurilor în discuție, factura nefiind definitivă, ci aceasta se întocmește pentru a se aduce la cunoștința beneficiarului prețul produselor ce urmează să facă obiectul tranzacției și să servească plății în avans. Expertul fiscal desemnat în cauză a conformat că factura proformă nu are caracter definitiv iar în speță bunurile nu trebuiau înregistrate ca obiecte de inventar pentru că nu fac parte din patrimoniul primitivului ci trebuiau înregistrate în contul în afara bilanțului și înscrise pe liste de inventariere separate iar pentru diferența dintre totalul facturii și totalul pozițiilor de pe factură (... lei) nu o listă nici un document de proveniență astfel încât este evident caracterul nedeductibil al cheltuieli.

24. În legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu obiecte de inventar date în folosință în anul 2009, pct.67 expertiză, organele fiscale au reținut că societatea a înregistrat în luna ianuarie 2009 nota contabilă nr...., cheltuieli cu obiectele de inventar în sumă de ... lei datorită faptului că a considerat că mijloacele fixe a căror valoare rămasă de amortizat este mai mică de 1.800 lei, se încadrează în categoria mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar ce pot fi înregistrate integral la cheltuieli deductibile, într-o singură lună, la valoarea rămasă de amortizat, chiar dacă valoarea lor de intrare este mai mare de 1.800 lei. Organele fiscale au făcut aplicarea prevederilor art. 1 alin.2 din H.G. nr.105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, reținând astfel că operațiunea în discuție se poate face numai pentru mijloacele fixe a căror valoare de intrare este mai mică de 1.800 lei iar nu și pentru mijloacele fixe a căror valoare de amortizat este mai mare de 1.800 lei, respectiv pentru mijloacele fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.500 și 1.800 lei, or din situația cuprinsă în anexa III.1.30 a raportului de inspecție fiscală rezultă că doar trei mijloacele fixe îndeplinesc criteriile respective.

Reclamanta arată că din anexa II 1.1.30 a raportului de inspecție fiscală rezultă în plus față de suma de ... lei stabilită de organele de control o sumă amortizabilă de ... lei aferentă obiectelor de inventar cu o valoare mai mică de 1.800 lei la care reclamanta avea drept de deducere.

Curtea reține că potrivit art.1 alin.2 din H.G. nr.105/2007 „valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoare de intrare cuprinsă între 1.500 lei și 1.800 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici se va recupera integral la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri sau se poate opta pentru recuperarea acestei valori pe durata normală rămasă de funcționare”, din această reglementare rezultând că se poate introduce asupra cheltuielilor cu obiectele de inventar, valoarea rămasă a mijloacelor fixe care la data intrării în vigoare a H.G. nr.105/2007 aveau valoarea de intrare mai mică de 1.800 lei și nu valoarea rămasă mai mică de 1.800 lei.

25. În legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli deductibile cu stocuri lipsă la inventar în anul 2008, pct.60 din expertiză, organele fiscale au reținut că în luna decembrie 2008 societatea a înregistrat cheltuieli cu obiecte de inventar date în folosință în sumă de .... lei reprezentând o parte din contravaloarea aparaturii electronice achiziționate cu factura nr.176/2007 de la furnizorul ... în valoare de ....lei în condițiile în care inventarierea faptică a patrimoniului la data de 31.12.2008 nu a fost efectuată pentru toate bunurile din patrimoniu în sensul că lista de inventariere a obiectelor de inventar în folosință nu a fost întocmită de comisia de inventariere, organele de control au solicitat identificarea bunurilor care fac obiectul facturii nr...../2007 iar faptic nu au putut fi identificate decât o treime din

cantitatea de bunuri achiziționate iar pentru diferență s-a constatat că nu există documente de ieșire a acestor bunuri, valoarea bunurilor lipsă la inventar fiind în sumă de .... lei.

Organele fiscale au concluzionat astfel că în speță sunt incidente dispozițiile art.21 alin.4 lit. c) Cod fiscal iar din interpretarea dispozițiilor cuprinse în O.M.P.F. nr.1752/2005 și nr.1850/2004 rezultă că obiectele de inventar sunt bunuri de natura stocurilor contrar afirmațiilor reclamantei.

Reclamanta a susținut că bunurile constatate lipsă în valoare de .... lei nu sunt obiecte de inventar deoarece au fost date în consum iar suma în discuție reprezintă cheltuieli cu obiecte de inventar date în folosință ce au fost înregistrate în contabilitate astfel încât nu sunt aplicabile dispozițiile art.21 alin.4 lit. c) Cod fiscal.

Curtea constată că organele de inspecție fiscală au respins la deducere suma de .... lei reprezentând cheltuiela cu obiecte de inventar date în folosință pe motiv că aceste bunuri nu pot fi prezentate faptic iar potrivit art.21 alin.4 lit. c) Cod fiscal nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă în gestiune. Deși reclamanta susține că aceste bunuri nu mai sunt obiecte de inventar deoarece sunt date în consum, expertul fiscal a reținut că înregistrarea obiectelor de inventar asupra cheltuielilor în momentul achiziției nu semnifică scoaterea acestora din patrimoniu ci faptul că ele, având o valoare mai mică decât limita impusă pentru mijloacele fixe, nu se amortizează, deci afectează ca și cheltuială un singur exercițiu financiar. Aceste obiecte de inventar trebuie să se regăsească în listele de inventariere până când comisia de inventariere constată că din diverse motive acestea nu mai corespund copului pentru care au fost achiziționate fiind întocmit un proces verbal de casare sau de scoatere din evidență în absența căreia lipsa obiectelor din patrimoniu constituie lipsă din gestiune.

Curtea concluzionează astfel că soluția organelor fiscale este corectă iar argumentele reclamantei sunt neîntemeiate urmând a fi respinse ca atare.

26. în legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea lucrărilor de investiții efectuate la hala închiriată de la S.C. ... S.R.L. în anul 2009, pct.66 din expertiză, se rețin următoarele:

Organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat drept cheltuieli cu amortizarea în luna martie 2009 suma de ... lei reprezentând amortizare calculată pentru lucrări de investiții efectuate la hala închiriată de la S.C. ... urmare a faptului că a fost reziliat contractul de închiriere din 10.07.199 societatea a înregistrat în luna martie această sumă ca și imobilizare corporală și a înregistrat la cheltuieli cu amortizarea întreaga sumă fără a întocmi proces verbal de recepție a lucrărilor efectuate la hala închiriată, fără a întocmi formele de înregistrare ca imobilizare corporală și fără o inventariere pe obiective a mobilizărilor corporale în curs.

Organele fiscale au făcut aplicarea dispozițiilor art.21 alin.1 lit. c) Cod fiscal coroborat cu pct.70 ind.2 din H.G. nr.44/2004 reținând că reclamanta a dedus eronat cheltuielile cu amortizarea pentru lucrările de la hala închiriată înainte de finalizarea investiției.

Reclamanta susține că dispozițiile cuprinse la pct.70 ind.2 din H.G. nr.44/2004 se referă la investiții finalizate or, în speță investiția a fost începută și nefinalizată prin rezilierea contractului de închiriere astfel încât lucrările de investiții nefinalizate pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală sunt considerate mijloace fixe amortizabile petenta având drept de deducere.

Expertul fiscal desemnat în cauză a confirmat punctul de vedere al reclamantei arătând că deși aceasta nu a întocmit procesul verbal de recepție și nu a calculat amortizarea pe durata rămasă a contractului de închiriere conform legii nu se poate vorbi despre o investiție nefinalizată ci despre o neglijență din partea reclamantei iar în fapt reclamanta a scos din evidența contabilă această acumulare de cheltuieli care era deja ieșită din patrimoniu.

Curtea nu își poate însuși argumentele expertului reținând că potrivit art.24 alin.1 lit. c) Cod fiscal amortizarea fiscală se calculează pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate de cel care a efectuat investiția pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare după caz iar potrivit dispozițiilor cuprinse la pct.70 ind.2 din H.G. nr.44/2004 amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior sau pe durata normală de utilizare rămasă începând cu luna următoare finalizării investiției.



În speță, bunul ce a făcut obiectul închirierii în baza contractului .../01.07.1999 a fost restituit proprietarului S.C. ... S.R.L. începând cu 01.01.2009 ca urmare a rezilierii contractului de închiriere, reclamanta efectuând astfel înregistrări contabile în luna martie 2009 pentru un imobil restituit proprietarului în luna ianuarie 2009 fără a avea întocmit un proces verbal de recepție a lucrărilor la hala închiriată, fără a efectua formalitățile de înregistrate ca imobilizare corporală și fără a efectua o inventariere a imobilizărilor corporale în curs.

27. În legătură cu capătul de cerere privind suma de .... lei reprezentând venituri impozabile stabilite suplimentar în trimestrul I 2009 și suma de .... lei reprezentând venit neimpozabil, pct.68 din expertiză se rețin următoarele:

Organele fiscale au reținut că în fapt reclamanta nu a înregistrat în evidența contabilă a lunii martie 2009 contravaloarea unor facturi emise în luna respectivă fiind astfel încălcate dispozițiile cuprinse la art. 19 alin.1 Cod fiscal coroborate cu pct. 13 din H.G. nr.44/2004, aspect ce a avut drept consecință diminuarea masei impozabile a profitului având drept rezultat reducerea impozitului pe profit.

Reclamanta a susținut că facturile au fost înregistrate în contabilitate în luna martie și prin urmare veniturile obținute sunt aferente trimestrului I 2009 iar expertul fiscal a constatat că aceste venituri au fost înregistrate în trimestrul al II - lea al anului 2009 iar suma de .... lei a fost luată în considerare la stabilirea bazei impozabile și a impozitului pe profit aferent acestei perioade.

Instanța reține că în speță nu pot fi valorificate concluziile expertului care susține că veniturile neînregistrate în trimestrul I 2009 au fost înregistrate în trimestrul II 2009 întrucât verificarea impozitului pe profit s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală până la 31.03.2009 și nu până la 30.06.2009 astfel încât nu se justifică soluția expertului de diminuare a impozitului pe profit stabilit până la 31.03.2009 cu impozitul pe profit aferent unei perioade care nu a fost supusă controlului.

B) Pentru capătul de cerere privind impozitul pe venituri din salarii în sumă de .... lei cu majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei se rețin următoarele:

1. În legătură cu suma de .... lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou acordate în luna ianuarie 2006, pct. II din expertiză se constată următoarele:

Organele fiscale au reținut că în luna ianuarie 2006 reclamanta a acordat tuturor salariaților ce au desfășurat activitate în baza unui raport de muncă tichete cadou în sumă de ..... lei considerând aceasta o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal. Organele fiscale au calificat aceste cheltuieli ca reprezentând venituri de natură salarială ce trebuiau incluse în baza de calcul a veniturilor de această natură odată cu calculul drepturilor salariale aferente lunii ianuarie 2006 față de dispozițiile cuprinse la art.55 alin.1, alin.2 lit. k), alin.4 lit. a) Cod fiscal coroborat cu pct.68 din H.G. nr.44/2004.

Reclamanta susține că potrivit dispozițiilor art.55 alin.4 lit. a) Cod fiscal nu sunt incluse în veniturile salariale cadourile oferite salariaților iar de vreme ce majoritatea angajaților petentei sunt femei, organele de inspecție fiscală trebuiau să solicite o situație privind numărul acestora în unitate și se considere ca deductibile cheltuielile în funcție de numărul de femei existente în unitate în luna ianuarie 2006.

Curtea reține că potrivit art.55 alin.1 Cod fiscal sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani sau natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă iar potrivit alin.2 lit. k) a aceluiași articol, în vederea impunerii sunt asimilate salariilor orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor. Potrivit dispozițiilor cuprinse la pct.68 din H.G. nr.44/2004 veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale indiferent de perioada la care se referă și care sunt realizate din sumele individualizate în cuprinsul Normelor metodologice printre care și orice alte câștiguri în bani sau în natură primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor.

În mod greșit reclamanta susține că aceste tichete cadou se încadrează în categoria cheltuielilor sociale fiind incidente dispozițiile art.55 alin.4 lit. a) Cod fiscal în sensul că ele reprezintă cadouri acordate salariaților întrucât Curtea reține că cheltuielile reprezentând tichetele cadou ar constitui o cheltuială socială doar în măsura în care ea are rolul de ajuta salariatul cu

diverse ocazii când acesta este nevoit a suporta cheltuieli mai mari decât în mod obișnuit rezultând astfel că aceste cheltuieli sunt considerate de apariția unui eveniment care în principiu nu ține de persoana angajatului (înmormântare, boală, naștere, etc.) aspect ce rezultă de altfel din interpretarea sistematică a dispozițiilor cuprinse la art.55 alin.4 lit. a) Cod fiscal unde se realizează o enumerare strictă a acestor cheltuieli sociale. În speță, așa cum a reținut de altfel și expertul fiscal desemnat în cauză cheltuielile reprezentând tichete cadou au fost rezultatul unor obligații asumate de petentă căpătând astfel un caracter obligatoriu ele nereprezentând astfel o cheltuială socială pentru că nu au fost date cu scopul de a suplini cheltuieli neprevăzute și nici cu titlu de cadouri cu ocazia sărbătorilor expres reglementate astfel încât aceste venituri nu pot avea decât natură salarială.

Curtea concluzionează astfel că reclamanta nu poate pretinde că în fapt este vorba de cadouri acordate salariaților întrucât în speță acestea pot fi oferite doar cu ocazia zilei de 8 martie conform art.4 lit. a) alin.2 Cod fiscal iar în orice alte condiții sumele primite de angajați constituie venituri salariale. Aceleași concluzii rezultă și din interpretarea dispozițiilor cuprinse în Legea nr.193/2006 și în H.G. nr.1317/2006.

2. În legătură cu suma de .... lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou acordate în perioada septembrie 2005 - martie 2009, pct. II din expertiză, organele fiscale au constatat că în perioada amintită reclamanta a acordat în baza art.47 din contractul colectiv de muncă înregistrat sub nr...../19.01.2006 trimestrial tichete cadou în valoare de ... lei/persoană pentru angajații cu o vechime de cel puțin 3 luni, societatea considerând această cheltuială ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal în contradicție cu dispozițiile cuprinse la art.21 alin.3 lit. c) coroborate cu art.55 alin.2 lit. k) Cod fiscal și pct.68 din H.G. nr.44/2004.

Reclamanta invocă aceleași argumente cu cele prezentate la pct.1 care vor fi respinse de instanță pentru aceleași considerente cu cele expuse anterior, reținând totodată și dispozițiile art.2 alin.1 din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă coroborat cu pct.2.3 din H.G. nr.1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice din care rezultă că tichetele cadou se pot utiliza numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale iar Codul fiscal face referire la cheltuielile sociale în art.21 alin.3 lit. c) și art.55 alin.4 lit. a).

Curtea concluzionează astfel că tichetele acordate astfel nu pot fi acordate de natură socială în sensul art.21 alin.3 lit. c) Cod fiscal întrucât nu sunt acordate cu ocazia unor sărbători, ca ajutoare sau acțiuni sociale pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuieli sociale ci ele au fost acordate ca urmare a unor relații contractuale de muncă drept o formă de recompensare a vechimii în firmă a angajaților drept plată a muncii lor astfel încât în mod corect organele fiscale au stabilit că acestea trebuiau incluse în baza de calcul a veniturilor aferente acestei perioade.

**C)** În legătură cu capetele de cerere privind obligarea reclamantei la plata celorlalte contribuții reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și respectiv cea reținută de la angajați, contribuția angajaților la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția de asigurări de sănătate datorate de angajator precum și cea reținută de la angajați, contribuții pentru concedii și indemnizații cu majorările de întârziere aferente, Curtea reține că aceste contribuții au fost calculate în sarcina reclamantei ca urmare a aceluiași aspecte

privind calificarea tichetelor cadou drept venituri de natură salarială astfel încât reținând că reclamanta nu a contestat baza legală de stabilire a acestor contribuții ci doar aspecte privind calificarea tichetelor cadou, aspecte ce au fost analizate la pct. B) din prezenta hotărâre, instanța va respinge cererea reclamantei de anulare a obligației de plată a acestor contribuții pentru aceleași considerente pentru care a respins și cererea privind anularea obligației de plată cu privire la impozitul pe venituri din salarii și majorările de întârziere aferente reținând că atât impozitul pe salarii cât și contribuțiile sociale suplimentare stabilite izvorăsc din aceeași sursă, respectiv plata tichetelor cadou.

**D)** în privința majorărilor și penalităților de întârziere aferente atât impozitul pe profit cât și impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale stabilite suplimentar Curtea observă că reclamanta nu a contestat cuantumul și modalitatea de calcul a acestora rezultând astfel că acestea sunt datorate conform principiului potrivit căruia măsura accesorie urmează soarta principalului ținând cont și de dispozițiile art.119 și următoarele Cod procedură fiscală.

Pentru considerentele de fapt și de drept anterior menționate și văzând și dispozițiile art.1 și art.18 alin.1 din Legea nr.554/2004, instanța va respinge în totalitate acțiunea reclamantei urmând ca în baza art.274 alin.1 Cod procedură civilă să respingă și cererea acesteia de acordare a cheltuielilor de judecată având calitatea de parte căzută în pretenții.

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

Respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad. Fără cheltuieli de judecată. Definitivă.

Cu recurs în 15 zile de la comunicare. Pronunțată în ședința publică din ....02.2012.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.