

## DECIZIA

Nr. .... / .....  
privind soluționarea contestațiilor formulate de  
**S.C. X S.R.L.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. .... / 2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... / 2010 și cu adresa nr. .... / 2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... / 2010 asupra contestațiilor formulate de

### **S.C X S.R.L.**

înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... / 2009 și nr. .... / 2009 și a procedat la analizarea dosarelor cauzelor, constatând următoarele:

Petenta a formulat contestațiile înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... / 2009, respectiv nr. .... / 2009 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... / 2010, respectiv nr. .... / ..... 2010.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... / ..... 2009, petenta a contestat Decizia de impunere nr. .... / 2009 și Raportul de inspecție fiscală nr. .... / 2009, solicitând anularea în parte a acestora pentru suma totală de xxxxxxxx lei, din care xxxxxxx lei impozit pe profit cu majorări de întârziere aferente în sumă de xxxxxx lei. În cuprinsul contestației formulate reprezentanta petentei, în legătură cu impozitul pe profit, solicită considerarea ca deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea acestuia a cheltuielilor aferente unor operațiuni pentru care petenta deține doar fotocopiile facturilor; plăți efectuate de petentă pentru utilități de energie electrică și apă aferente unui imobil aflat în proprietatea sa, dar închiriat unei alte persoane juridice; achiziționarea unor servicii de transport internațional care nu au legătură cu activitatea petentei, precum și cheltuieli cu amortizarea investiției efectuate de petentă la hala închiriată de la SC G SRL.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... / 12.2009 petenta a contestat Decizia de impunere nr. .... / 11.2009 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și Raportului de inspecție fiscală nr. .... / 11.2009, solicitând anularea în parte a acestora pentru suma totală de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea

adăugată și majorări de întârziere aferente. În cuprinsul contestației formulate reprezentanta petentei solicită acordarea exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în legătură cu operațiuni pentru care petenta deține doar fotocopiile facturilor; plăți efectuate de petentă pentru utilități de energie electrică și apă aferente unui imobil aflat în proprietatea sa, dar închiriat unei alte persoane juridice; achiziționarea unor servicii de transport internațional care nu au legătură cu activitatea petentei, precum și ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției efectuate de petentă la hala închiriată de la SC G SRL.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei, – Cabinete de Avocat Asociate, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială în original, așa cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că, în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și având în vedere prevederile **Ordonantei Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:**

"ART. 2

*Raportul Codului de procedura fiscala cu alte acte normative*

(1) *Administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevazute la art. 1, se îndeplineste potrivit dispozitiilor Codului de procedura fiscala, ale Codului fiscal, precum si ale altor reglementari date în aplicarea acestora.*

(2) *Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

(3) *Unde prezentul cod nu dispune se aplica prevederile Codului de procedura civila.*"

**Codul de procedura civila**, la art. 164 stipuleaza:

"ART. 164

(1) *Partile vor putea cere intrunirea mai multor pricini ce se afla înaintea aceleasi instante sau instante deosebite, de acelasi grad, în care sint aceleasi parti sau chiar împreuna cu alte parti si al caror obiect si cauza au între dinsele o strinsa legatura.*

(2) *Intrunirea poate fi facuta de judecator chiar daca partile nu au cerut-o.*

(3) *Dosarul va fi trimis instantei mai întâi investita, afara numai daca amindoua partile cer trimiterea lui la una din celelalte instante.*

(4) *Cind una din pricini este de competenta unei instante, si partile nu o pot inlatura, intrunirea se va face la acea instanta.*"

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad prin Biroul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze cele două contestații formulate de SC X S.R.L., prin referatul nr. .... /02.2010 fiind aprobată conexarea dosarelor contestațiilor cu consecința întocmirii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor, în condițiile în care în contestațiile formulate, în legătură cu operațiuni pentru care petenta deține doar fotocopiile facturilor; plăți efectuate de petentă pentru utilități de energie electrică și apă aferente unui imobil aflat în proprietatea sa, dar închiriat unei alte persoane juridice; achiziționarea unor servicii de transport internațional care nu au legătură cu activitatea petentei, precum și impozitul pe profit și ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferente investiției efectuate de petentă la hala închiriată de la SC G SRL, reprezentanta petentei solicită considerarea ca deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea impozitului pe profit a cheltuielilor aferente acestora, precum și exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, vizează tratamentul fiscal al aceluiași operațiuni, din punctul de vedere al impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată, pentru o bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzelor, în temeiul prevederilor art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu art. 164 din Codul de procedura civilă.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. .... /01.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /01.2010 asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /12.2009 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... /12.2009 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .... /11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și a Raportului de inspecție fiscală nr. .... /11.2009 solicitând anularea parțială a acestora în ceea ce privește suma de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestei sume.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../11.2009 încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:**

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

*“ART. 85*

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87. [...]*

*ART. 87*

*Forma si continutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*”

coroborat cu art. 106 din Hotararea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

*“ART. 106*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic si legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifica baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.*

*[...]*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”*

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

*(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține .... pagini. În conformitate cu art. 175 și art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță. »*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... /11.2009, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .... /11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:**

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .... /11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea parțială a acesteia în ceea ce privește suma totală de xxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente acestui debit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, Cabinete de avocat asociate, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În condițiile în care petenta nu a precizat în contestație cuantumul sumei totale contestate respectiv cuantumul accesoriilor, în considerarea prevederilor art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat Biroul Soluționare Contestații a solicitat acesteia, prin adresa nr. .... /01.2010 precizarea cuantumului accesoriilor contestate.

Prin adresa FN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /02.2010 societatea petentă precizează că majorările de întârziere contestate sunt în sumă de xxxxx lei.

În ceea ce privește afirmația petentei prin reprezentantul său legal cuprinsă în adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ..../02.2010 și anume aceea că potrivit dispozițiilor art. 213 alin. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și în cazul în care acestea sunt întemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei și prin urmare se invocă excepția tardivității comunicării Deciziei de impunere nr. xxx/11.2009 pe motiv că au fost încălcate dispozițiile art. 109 alin. 3) din O.G. nr. 92/2003 potrivit căruia decizia de impunere se comunică în termen de decădere de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală care a fost finalizat la data de 11.2009, învederăm că excepțiile de procedură în soluționarea contestațiilor sunt reglementate de dispozițiile pct. 9.3 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, *“9.3. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură pot fi următoarele: nerespectarea termenului de depunere a contestației, lipsa calității procesuale, lipsa capacității, lipsa unui interes legitim, contestarea altor sume și măsuri decât cele care au făcut obiectul actului atacat.”*

Pe cale de consecință, susținerile petentei nu au putut fi reținute ca fiind legale, excepția invocată de aceasta nefiind de natura celor reglementate norma legală precitată; mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei (copia confirmării de primire și copia borderoului cu care a fost expediată corespondența) rezultă că Decizia de impunere nr. .../11.2009 a fost comunicată cu adresa nr. .... /24.11.2009 care a fost expediată petentei în data de **02.12.2009**, așadar termenul de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală, a fost respectat de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../24.11.2009 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea parțială a acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

1. - referitor la faptul că petenta are înregistrat în evidența contabilă la 30.04.2009 un sold debitor al contului 231.01 „ Alte immobilizări în curs” în sumă de xxxxx lei în care au fost cuprinse diverse achiziții de materiale de construcții, tâmplărie de aluminiu, tâmplărie PVC, mobilier, lucrări de construcții, materiale de instalații electrice și sanitare, organele de inspecție fiscală au reținut că aceste immobilizări nu au fost supuse inventarierii factice la data de 31.12.2008, bunurile respectiv lucrările de natura immobilizărilor în

curs nu mai pot fi identificate faptic, starea fizică a halei de producție închiriată de la S.C. G S.R.L. în baza contractului de închiriere FN/1999 fiind mult degradată și nu reflectă efectuarea unor investiții, în hală nu se mai desfășoară nici o activitate din 01.10.2008. Organele de control au stabilit că singurele bunuri mobile identificabile în hala de producție și care ar putea fi utilizate de petenta în scopul desfășurării activității și într-o altă locație sunt în sumă de xxxx lei ca urmare din suma totală de xxxxxx lei reprezentând immobilizări în curs care se găsesc în soldul contului 231.01 la 30.04.2009 au scăzut această sumă precum și suma de xxxxxx lei care a fost cuprinsă ca bază de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de către organele de inspecție fiscală printr-un alt raport de inspecție fiscală cu ocazia verificării taxei pe valoarea adăugată în scopul rambursării astfel încât pentru diferența în sumă de xxxxxx lei considerată a fi contravaloarea bunurilor și serviciilor puse la dispoziție gratuit altor persoane, operațiune care este asimilată livrărilor de bunuri respectiv prestațiilor de servicii efectuate cu plată, au colectat taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxxxxxxx lei.

Petenta citează prevederile legale invocate de organele de control și afirmă că, în H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare ale art. 129 alin. 4 s-a menționat că prevederile alin. 4) sunt aplicabile în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii astfel încât prevederile înscrise în actul de control nu sunt aplicabile în cazul petentei întrucât nu a intermediat o prestare de servicii.

Pe de altă parte nu s-a verificat în ce măsură s-a dedus taxa pe valoarea adăugată la momentul achizițiilor, întrucât facturile respective au fost emise și înregistrate înainte de perioada controlului și nu s-a ținut seama de faptul că petenta mai desfășoară activități administrative în această locație, immobilizările respective nu și-au încetat existența și nici nu au fost puse la dispoziția firmei Gemma Internațional.

Petenta consideră că, dacă immobilizările nu pot fi identificate și sunt degradate nu se poate susține că au fost puse în mod gratuit la dispoziția altei persoane impozabile și citează prevederile art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal.

2. – organele de control au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de 1.290 lei asupra bazei de impozitare de xxxxxx lei reprezentând valoarea livrărilor pentru care nu se justifică scutirea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. 2 din OMEF nr. 2421/2007 respectiv că documentul de export MRN nu este certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar iar documentul de transport CMR nu poartă semnătura și ștampila destinatarului.

Petenta citează prevederile art. 2 alin. (2) din OMEF nr. 2421/2007 și susține că scutirea de TVA se justifică cu factura și cu unul dintre documentele menționate la lit. b). iar faptul că pe documentul CMR nu s-a aplicat semnătura și ștampila destinatarului nu este relevant, importantă fiind ștampila autorității vamale din Ucraina deci scutirea de TVA este

justificată întrucât prima condiție menționată la lit. a) este îndeplinită precum și una dintre condițiile prevăzute la lit. b).

3. – în luna septembrie 2008 petenta a dedus eronat TVA în sumă de xxx lei aferentă facturii nr. .... /07.2008 emisă de N.o și TVA în sumă de xxx lei aferentă facturii nr. .... /01.2008 emisă de SC G SRL, facturi care nu aparțin perioadei supuse verificării din punct de vedere a TVA și înregistrate în contabilitate în baza unor copii.

Societatea consideră că, analizând textul de lege invocat de organele fiscale respectiv dispozițiile art. 146 din Codul fiscal, nu rezultă că, în cazul în care factura respectivă este în copie petenta nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată deoarece conform principiului „ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus” (unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă) nu se poate aprecia fără un text legal expres că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă din facturi înregistrate în copie.

4. – societatea a dedus eronat TVA în sumă de xxx lei aferentă facturii nr. .... /2008 emisă de S.C. FS.R.L. reprezentând achiziții care nu sunt destinate operațiunilor taxabile respectiv medicamente veterinare pentru câinele care păzește hala de producție pe timpul nopții.

Societatea consideră că, în perioada verificată petenta a realizat operațiuni taxabile având venituri din activități proprii și numai în cazul în care ar fi înregistrat achiziții de bunuri fără a înregistra venituri din activitatea desfășurată nu se putea acorda deducerea de TVA pentru bunurile și serviciile achiziționate.

5. – petenta a dedus eronat TVA în sumă de xxx lei aferentă facturilor de energie electrică și apă consumate la hala nr. 6 din localitatea Livada, emise de S.C. E S.A. și COMPANIA DE APĂ ARAD, hală care a fost închiriată către S.C. B S.R.L. în baza contractului de închiriere FN/03.2008.

Petenta consideră că, deoarece în perioada verificată a realizat operațiuni taxabile având venituri din activități proprii are drept de deducere, deoarece numai în cazul în care ar fi înregistrat achiziții de bunuri fără a înregistra și venituri din activitatea desfășurată nu se putea acorda deducerea de TVA pentru bunurile și serviciile achiziționate.

6. – societatea a dedus TVA în sumă de xxxx lei aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional pentru importurile de mărfuri, transporturi efectuate și facturate de către S.C. A S.R.L. și S.C. P S.R.L.

Petenta citează dispozițiile art. 5 din OMEF nr. 2421/2007, art. 143 alin. 1 lit. d și art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și art. 56 alin. (2) și art. 57 din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al României și consideră că, față de dispozițiile legale prezentate are dreptul la deducerea sumei de xxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru transportul cuprins în baza de impozitare la import.

7. – petenta a dedus TVA în sumă de xxxx lei aferentă unor servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România – Italia și Italia-

România, facturate de diverse societăți din țară despre care organele de control au considerat că nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății deoarece aceste transporturi nu sunt însoțite de documente justificative respectiv CMR și acte de însoțire a mărfii care să dovedească faptul că transporturile au fost efectuate în legătură cu bunurile achiziționate sau livrate de S.C. C S.R.L., transporturile de mărfuri fiind efectuate pe relația dintre S.C. G și LP Ucraina.

Petenta motivează această situație arătând că, firma A SRL a transportat marfă din Italia de la firma G pentru firma LP din Ucraina pe ruta Italia- România – Ucraina, în această relație a intervenit și petenta în sensul că i-au fost livrate bunuri din Italia pe ruta Italia- Ucraina via Arad și a livrat bunuri pe ruta Ucraina – Italia via Arad iar firmele transportatoare au facturat petentei contravaloarea transporturilor aferente bunurilor livrate pe ruta Italia – Arad respectiv Arad – Italia întrucât, atât la dus cât și la întors firmele transportatoare s-au oprit la Arad, fie pentru a descărca bunuri din Italia fie pentru a încărca bunuri pentru Italia. Documentul de transport CMR s-a întocmit între firma din Italia și firma din Ucraina, fiind trecută numai ruta Italia – Ucraina și Ucraina – Italia via Arad, prin urmare petenta consideră că are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor transporturi.

De asemenea, pentru bunurile care fac obiectul contractului nr. ..../04.2002 încheiat cu o firma din Ungaria și care implică achiziții respectiv livrări de bunuri direct din/în Italia, costul transportului de la sediul G SPA Italia în Arad și din Arad la sediul G din Italia nu este în sarcina G SPA dacă părțile au convenit altfel și facturile de transport au fost emise pentru petentă.

8. - în luna martie 2009, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă cu ajutorul contului 212.0 "Alte construcții", intrări de bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxx lei rezultate din lucrările de investiții în curs efectuate la hala de producție închiriată de la S.C. G SRL, în baza contractului de închiriere .../ 1999 , investiții înregistrate inițial în contul 231.01 "Alte imobilizări în curs". Tot în luna martie, petenta înregistrează concomitent scoaterea din evidență a bunurilor de capital de natura imobilizărilor corporale pe motivul rezilierii contractului de închiriere.

Cu privire la cele constatate de organele fiscale petenta precizează că, potrivit dispozițiilor art. 149 din Codul fiscal ajustarea taxei pe valoarea adăugată în cazul bunurilor de capital nu intervine în cazul reparațiilor sau lucrărilor de întreținere pentru activele corporale fixe închiriate iar investițiile efectuate în hala proprietatea S.C. G S.R.L. constau în lucrări de reparații și întreținere a clădirii închiriate prin urmare ajustarea taxei pe valoarea adăugată cu suma de xxxxx lei în favoarea statului nu este legală.

Față de cele prezentate, societatea solicită admiterea contestației și anularea în parte a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

II. Verificarea societății comerciale X S.R.L. s-a făcut urmare depunerii deconturilor privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrate la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad și a cuprins perioada 01.09.2008 – 30.04.2009.

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

1. – societatea înregistrează în evidența contabilă la 30.04.2009 un sold debitor al contului 231.01 „Alte immobilizări în curs” în sumă de xxxxx lei în care sunt înregistrate diverse achiziții de materiale de construcții, tâmplărie de aluminiu, tâmplărie PVC, mobilier, lucrări de construcții, materiale de instalații electrice și sanitare, etc.

Immobilizările în curs în sumă de xxxxx lei nu au fost supuse inventarierii faptice la data de 31.12.2008 în sensul că nu au fost întocmite de către comisia de inventariere listele de inventariere pe fiecare obiectiv de investiții și până la data controlului nu au fost recepționate. Bunurile respectiv lucrările de natura immobilizărilor în curs nu au putut fi identificate faptic, starea fizică a halei de producție închiriată de la S.C. G S.R.L. în baza contractului de închiriere ...../1999 fiind mult degradată nereflectând efectuarea unor investiții. În hala de producție nu se mai desfășoară nici o activitate din 01.10.2008, contractul de închiriere fiind reziliat începând cu data de 01.01.2009.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise d-lui B iar din răspunsurile date de către acesta a rezultat că doar pentru o parte din achiziții poate fi identificat scopul și locul acestora respectiv în hala închiriată de la S.C. G S.R.L. și apartamentele societății din zona Intim precum și faptul că acestea nu au fost inventariate faptic la data de 31.12.2008 din lipsă de personal tehnic.

Organele de inspecție fiscală au determinat că, din suma totală de xxxxxx lei reprezentând immobilizări în curs bunurile mobile identificabile la hala de producție pentru care a fost reziliat contractul de închiriere și care ar putea fi utilizate de societate în continuare în scopul desfășurării activității și într-o altă locație sunt în sumă de xxxxx lei ( rafturi magazie în sumă de xxxxx lei și cameră video de supraveghere poartă cu televizor în valoare de xxxxx lei) și că suma de xxxxx lei a fost cuprinsă ca bază de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de către alte organe de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad cu ocazia unei alte verificări a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că, din suma totală de xxxx lei reprezentând immobilizări în curs care se găsesc în soldul contului 231.01 la data de 30.04.2009 diferența în sumă de xxxx lei reprezintă valoarea unor bunuri și servicii care au fost puse la dispoziția gratuită altor persoane, operațiune care este asimilată livrărilor de bunuri respectiv prestărilor de servicii efectuate cu plată și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxx lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare de xxxxxx lei și având în vedere

faptul că imobilizările nu au fost supuse inventarierii faptice la data de 31.12.2008 au considerat că data exigibilității taxei în sumă de xxxx lei intervine la 31.12.2008.

2. – societatea a întocmit factura de export nr. xxxx/10.2008 în valoare totală de xxxxxx EUR ( xxxxx lei) cu taxa pe valoarea adăugată scutită cu drept de deducere reprezentând xxxxxxxx buc cuțite croi și xxx buc calapoade de plastic destinate livrării către LP UCRAINA.

Din analiza documentelor puse la dispoziție s-a constatat că scutirea de taxă nu a putut fi justificată întrucât documentul de export nu este certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar iar documentul de transport CMR nu poartă semnătura și ștampila destinatarului.

De asemenea, din anexa la Adresa nr. ..../07.2009 emisă de Direcția regională pentru Accize și operațiuni vamale Cluj / Biroul vamal Halmeu rezultă faptul că documentul însoțitor la export nu figurează în Registrul de export.

Prin urmare, considerând că bunurile care fac obiectul facturii de export către Ucraina având nr. .... nu au părăsit teritoriul comunitar organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată și au calculat debitul în sumă de xxxx lei prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare de xxxx lei reprezentând valoarea livrărilor pentru care nu se justifică scutirea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) din OMEF nr. 2421/2007.

3. – în luna septembrie 2008, societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă facturii emisă de ND și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturii nr. ..../01.2008 emisă de SC G SRL, facturi care nu aparțin perioadei supuse verificării și care au fost înregistrate în evidența tehnico - operativă și contabilă în baza unor copii. Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxx lei, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

4. - societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx lei aferentă facturii nr. ..../ 2008 emisă de S.C. FS.R.L. reprezentând achiziții care nu sunt destinate operațiunilor taxabile ( medicamente veterinare pentru câinele care păzește hala de producție pe timpul nopții). Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată respectivă.

5. – societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturilor de energie electrică și apă consumate la hala din localitatea Livada, emise de S.C. ENEL ENERGIE S.A. respectiv Compania de apă Arad S.A., hală care a fost închiriată către S.C. B S.R.L. în baza contractului de închiriere ..../ 2008. Organele de inspecție fiscală nu

au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată respectivă.

6. – societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional pentru importurile de mărfuri, transporturi efectuate și facturate de către S.C. A S.R.L. și S.C. P S.R.L.

Prestările de servicii de mai sus sunt operațiuni scutite de taxa conform art. 143 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din același act normativ. Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală declarațiile vamale de import, documentele de transport (CMR) comenzi precum și facturile emise de prestatorii serviciilor de transport internațional care conțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, fiind îndeplinite condițiile de scutire stabilite la art. 5 lit. a) din OMEF nr. 2421/2007 pentru aceste operațiuni de transport aferent mărfurilor importate nu se datorează taxă pe valoarea adăugată iar la beneficiar taxa nu se deduce, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu avea dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă de prestatori în facturile de transport.

7. – societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de 4.043 lei aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România – Italia și Italia – România, facturate de diverse societăți din țară care nu sunt aferente operațiunilor taxabile în sensul că aceste transporturi nu sunt însoțite de documente justificative respectiv CMR și acte de însoțire a mărfii care să dovedească faptul că transporturile au fost efectuate în legătură cu bunurile achiziționate sau livrate de S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații d-lui BG iar din nota explicativă dată de către acesta a rezultat faptul că facturile de transport nu pot fi justificate că au fost efectuate pentru S.C. X S.R.L., transporturile de mărfuri aferente fiind efectuate în relația dintre S.C. G SPA Italia și LP Ucraina.

Pentru bunurile care fac obiectul contractului nr. .../04.2002 încheiat cu firma B Budapesta și care implică achiziții respectiv livrări de bunuri direct din/in Italia, costul transportului de la sediul G SPA (Italia) în România (Arad ) și din România (Arad) la sediul G SPA ( Italia) este în sarcina G SPA (Italia).

Având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România – Italia și Italia – România nu este destinată

operațiunilor taxabile ale societății verificate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru această sumă societatea nu avea drept de deducere.

8. - în luna martie 2009, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă cu ajutorul contului 212.0 "Alte construcții", intrări de bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale în suma de xxxx lei rezultate din lucrările de investiții în curs efectuate la hala de producție închiriată de la S.C. G S.R.L., în baza contractului de închiriere .../07.1999 , investiții înregistrate inițial în contul 231.01 "Alte imobilizări în curs". Tot în luna martie 2009, societatea a înregistrat scoaterea din evidență a bunurilor de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxx lei pe motivul rezilierii contractului de închiriere.

Având în vedere faptul că, bunul de capital înregistrat în luna martie 2009 și-a încetat existența tot în luna martie 2009, organele de control au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției în valoare de xxxx lei pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare totală de xxxx lei la data efectuării achizițiilor considerând că, perioada de ajustare începe cu data de 01.01.2009 iar obligația ajustării dreptului de deducere a TVA intervine în momentul în care bunul de capital și-a încetat existența, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă de 5 ani, astfel încât în acest caz există o ajustare în favoarea statului.

**IV.** Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentei suma totală de xxxx lei reprezentând xxxx lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară și xxxx lei majorări de întârziere aferente.

În ceea ce privește cuantumul sumei contestate reprezentând debitul în sumă de xxxx lei taxă pe valoarea adăugată pe care petenta susține că îl contestă, precizăm următoarele:

În finalul contestației, petenta face o recapitulare a taxei pe valoarea adăugată suplimentară stabilită prin actul de control și susține că suma corectă în ceea ce privește debitul este de xxxx lei față de xxxxx lei cât au stabilit organele de inspecție fiscală.

Debitul suplimentar reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei se compune din: xxxx lei taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar ; xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată dedusă eronat ( xxx lei, xxx lei, xx lei , xxx lei, xxxx lei și xxxx lei – sume contestate și xxx lei și

xxxx lei sume necontestate) și xxxx lei ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, societatea petentă a omis să totalizeze în suma totală contestată reprezentând debitul suma de xxx lei care reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. xxxxxx/.2008 emisă de S.C. G S.R.L. dedusă eronat în baza unei facturi prezentată în copie xerox și a cuprins debitul în sumă de xxx lei pentru care nu a prezentat în cuprinsul contestației motive de fapt și de drept aferente.

Precizăm că, în ceea ce privește debitul în sumă de xxx lei, în luna aprilie 2009 societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă declarației vamale de import nr. xxx/.04.2009 în sensul că față de valoarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în declarație în sumă de xxxx lei societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei, încălcând astfel prevederile art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv pct. 46 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, cu privire la suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă eronat, contestatoarea 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, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru acest capăt de cerere, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege să le aducă în susținerea contestației.

**1. Referitor la capătul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar, aferentă unor bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă în conturile de imobilizări și care nu au putut fi identificate fizic, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă la data de 30.04.2009 un sold debitor al contului 231.01 „Alte imobilizări în curs” în sumă de xxxxx lei în care sunt cuprinse diverse achiziții de materiale de construcții, tâmplărie de aluminiu, tâmplărie PVC, mobilier, lucrări de construcții, materiale de instalații electrice și sanitare, etc.

Imobilizările în curs în sumă de xxxx lei nu au fost supuse inventarierii faptice efectuate la data de 31.12.2008 în sensul că nu au fost întocmite de către comisia de inventariere listele de inventariere pe fiecare obiectiv de investiții și până la data controlului efectuat, acestea nu au fost recepționate. Bunurile respectiv lucrările de natura imobilizărilor în curs nu au putut fi identificate faptic, starea fizică a halei de producție închiriată de la S.C. G S.R.L. în baza contractului de închiriere FN/07.1999 fiind mult

degradată și nereflectând efectuarea unor investiții. În hala de producție nu se mai desfășoară nici o activitate din 01.10.2008, contractul de închiriere fiind reziliat începând cu data de 01.01.2009.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise d-lui BG iar din răspunsurile date de către acesta respectiv cele înscrise în tabelul cuprins în nota explicativă a rezultat că doar pentru o parte din achiziții poate fi identificat scopul și locul acestora respectiv în hala închiriată de la S.C. G S.R.L. și apartamentele societății din zona Intim precum și faptul că acestea nu au fost inventariate faptic la data de 31.12.2008 din lipsă de personal tehnic.

Organele de inspecție fiscală au determinat că, din suma totală de xxxxx lei reprezentând imobilizări în curs bunurile mobile identificabile la hala de producție pentru care a fost reziliat contractul de închiriere și care ar putea fi utilizate de societate în continuare în scopul desfășurării activității și într-o altă locație sunt în sumă de xxxx lei ( rafturi magazie în sumă de xxxxx lei și cameră video de supraveghere poartă cu televizor în valoare de xxxx lei) și că suma de xxxxx lei a fost cuprinsă ca bază de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de către alte organe de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad cu ocazia unei alte verificări a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că, din suma totală de xxxxx lei reprezentând imobilizări în curs care se găsesc în soldul contului 231.01 la data de 30.04.2009 diferența în sumă de xxxx lei reprezintă valoarea unor bunuri și servicii care au fost puse la dispoziția gratuită altor persoane, operațiuni care este asimilată livrărilor de bunuri respectiv prestărilor de servicii efectuate cu plată și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxxx lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare de xxxxx lei.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art. 128 alin. (4) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”*

*c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile*

*de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;*

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

*(...)*

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

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

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

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”*

*- art. 129 alin. (4) din același act normativ:*

*„4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:*

*a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial.”*

În raport de prevederile legale prezentate mai sus se reține că, în condițiile în care bunurile în sumă de xxx lei nu au putut fi identificate faptic, nu au fost supuse inventarierii la data de 31.12.2008 în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că acestea au fost puse la dispoziția altor persoane cu titlu gratuit, operațiune care este asimilată livrărilor de bunuri respectiv prestărilor de servicii efectuate cu plată.

În legătură cu susținerile petentei din contestație, se rețin următoarele:

- afirmația petentei că : „ În HG 44/2004 privind normele de aplicare ale art. 129 alin. 4 s-a menționat că prevederile alin. 4) sunt aplicabile în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii, prin urmare prevederile menționate în actul de control nu sunt aplicabile în cazul petentei întrucât nu a intermediat o prestare de servicii” nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin H.G. nr. 44/2004 punctul 7 alin. (5) se fac precizări de aplicare a art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal și nu în legătură cu art. 129 alin. (4) așa cum susține petenta, art. 129 alin. (4) din Codul fiscal nu are norme de aplicare;

- petenta susține că imobilizările respective nu și-au încetat existența însă trebuie reținut că, contractul de închiriere xxx/07.1999 încheiat cu S.C. G S.R.L având ca obiect închirierea halei de producție, a fost reziliat începând cu data de 01.01.2009. De asemenea, investițiile în sumă de xxx lei nu se regăsesc în listele de inventariere la 31.12.2008 motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că ele și-au încetat faptic existența la 31.12.2008, moment în care a intervenit și exigibilitatea taxei

pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, menținerea acestora în soldul contului 231 nereflectând realitatea;

- în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală asupra stării fizice a halei de producție închiriată de la S.C. G S.R.L. în baza contractului de închiriere .../07.1999 s-a reținut că aceasta este mult degradată nereflectând efectuarea unor investiții ceea ce întărește faptul că respectivele imobilizări nu au fost efectuate la această locație. Aceste investiții pe lângă faptul că nu au fost inventariate la 31.12.2008 nu au fost puse în funcțiune până la această dată ( ele figurează în soldul contului ca fiind imobilizări în curs de execuție dar în același timp ele nu au putut fi identificate faptic) astfel încât societatea nu poate face dovada utilizării lor în folosul operațiunilor taxabile;

- referitor la trimiterea petentei la prevederile art. 128 alin. 8 lit. b) din Codul fiscal, precizăm că S.C. X S.R.L. nu a făcut dovada faptului că investițiile în curs în valoare de xxxx lei evidențiate cu ajutorul contului 231.01 „ Alte imobilizări în curs” ar constitui bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate încă înainte de punerea în funcțiune a investiției și nu a făcut dovada îndeplinirii în mod cumulativ a condițiilor care să conducă la justificarea încadrării operațiunii ca operațiune neimpozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, conform art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

- petenta afirmă că nu s-a verificat în ce măsură s-a dedus taxa pe valoarea adăugată la momentul achizițiilor întrucât facturile respective au fost emise și înregistrate înainte de perioada controlului însă nu probează cu nici un document faptul că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile înregistrate în contul 231.01 nu ar fi fost dedusă.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară în sumă de xxxxxx lei motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

**2). În legătură cu capătul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară calculată asupra bazei de impozitare de xxxxx lei reprezentând valoarea livrărilor pentru care nu se justifică scutirea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. 2 din OMEF nr. 2421/2007, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea a întocmit factura de export în valoare totală de xxxxxx EUR ( xxxxx lei) cu taxa pe valoarea adăugată scutită cu drept de

deducere reprezentând xxxxx buc cuțite croi și xx buc calapoade de plastic destinate livrării către LP UCRAINA.

Din analiza documentelor puse la dispoziție s-a constatat că scutirea de taxă nu a putut fi justificată întrucât documentul de export MRN nr. ....../10.2008 nu este certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, iar documentul de transport CMR nu poartă semnătura și ștampila destinatarului.

De asemenea, din anexa la Adresa nr. ....../07.2009 emisă de Direcția regională pentru Accize și operațiuni vamale Cluj / Biroul vamal Halmeu rezultă faptul că documentul însoțitor la export MRN nr. ....../10.2008 nu figurează în Registrul de export.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar*

**ART. 143**

*(1) Sunt scutite de taxă:*

*a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;”*

iar conform Ordinului nr. 2421/2007 emis de Ministerul Economiei și Finanțelor pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ ART. 2**

*(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator ori la o casă de expediție.*

*(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:*

*a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*

*b) unul dintre următoarele documente:*

1. *declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau*

2. *documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau*

3. *confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;*

c) *documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”*

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, se reține că societatea petentă nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. b) din OMEF nr. 2421/2007 în sensul că documentul de export MRN nr. .... nu poartă certificarea biroului vamal de ieșire din spațiul comunitar respectiv art. 2 alin. (2) lit. c) în sensul că documentul de transport CMR nu poartă semnătura și ștampila destinatarului, astfel încât documentele respective nu atestă faptul că bunurile au părăsit comunitatea.

Însăși petenta precizează în contestație: „Faptul că pe documentul CMR nu s-a aplicat semnătura și ștampila destinatarului nu este relevant, importantă fiind ștampila autorității vamale din Ucraina (...)”, dar nu face dovada existenței acestei ștampile pe CMR, conform art. 65 din Codul de procedură, republicată:

„ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. din documentul existent la dosarul cauzei rezultând că acesta a fost ștampilat doar de către Biroul Vamal Arad.*

Mai mult, din adresa nr. ..../07.2009 emisă de Direcția regională pentru Accize și operațiuni vamale Cluj / Biroul vamal Halmeu, aflată în copie la dosarul cauzei, rezultă faptul că documentul însoțitor la export MRN nr. .... /10.2008 nu figurează în Registrul de export.

Pe cale de consecință se reține că organele de control au procedat în mod corect și legal calculând taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxxx lei prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare de xxxx lei reprezentând valoarea livrărilor pentru care nu a putut fi justificată scutirea, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**3). Referitor la capătul de cerere privind sumele de xxx lei și xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturi**

**prezentate în copie pentru care nu s-a acordat drept de deducere, s-au reținut următoarele:**

În fapt, în luna septembrie 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturii RST .../07.2008 emisă de ND și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturii nr. ....../. 2008 emisă de SC G.I.M SRL, facturi care nu au fost înregistrate în evidența tehnico - operativă și contabilă în perioada la care se referă și care au fost înregistrate în baza unor copii, societatea petentă neputând prezenta exemplarul original al acestora.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*ART. 146*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

iar la punctul 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, se arată:

*“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa ca înlocuiește factura inițială.”*

Așadar, prin textul de lege de mai sus și care a fost prezentat și de organele de inspecție fiscală ca temei legal pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ( pagina 14 din Raportul de inspecție fiscală) se precizează în mod expres faptul că, justificarea deducerii se poate face numai pe baza exemplarului original al documentelor ( facturi în cazul de față ), astfel încât afirmația petentei din contestație și anume aceea că : « Conform principiului „ ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus” (unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă) nu se poate aprecia fără un text legal expres că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă din facturi înregistrate în copie.” nu este corectă și legală, având în vedere că pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal reglementează expres obligația beneficiarului în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de

justificare; în considerarea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propria turpitudine* contestația petentei va fi respinsă pentru capătul de cerere privind suma totală de xxx lei (xxx lei taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii RST ..../07.2008 emisă de N.O. și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturii nr. ..../ 01.2008 emisă de SC G.I.E SRL) pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

**4). În legătură cu capătul de cerere privind suma de xxlei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții care nu sunt destinate operațiunilor taxabile și pentru care nu s-a acordat drept de deducere, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx lei aferentă facturii nr. .... / 09.2008 emisă de S.C. F S.R.L.

Societatea petentă afirmă în contestație că firma F a livrat medicamente veterinare pentru câinele care păzește hala de producție pe timpul nopții.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 145

(...)

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

*a) operațiuni taxabile;”*

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că, S.C. X S.R.L. nu are în proprietate animale de pază iar paza halei de producție a fost asigurată în perioada supusă verificării de personal propriu angajat cu contract permanent de muncă cu atribuții de pază, astfel încât aceste achiziții nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății petente.

Pe cale de consecință, în condițiile în care societatea a încălcat prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare se reține că, în mod corect și legal organele de control au procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xx lei aferentă facturii nr. ..../09.2008 emisă de S.C. F S.R.L. , motiv pentru care contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**5). Referitor la capătul de cerere privind suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții care**

**nu sunt destinate operațiunilor taxabile și pentru care nu s-a acordat drept de deducere, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturilor de energie electrică și apă consumate la hala nr. din localitatea Livada emise de S.C. ENEL ENERGIE S.A. respectiv Compania de apă Arad S.A., hală a cărei proprietar este S.C. X S.R.L. și care a fost închiriată către S.C. B S.R.L. în baza contractului de închiriere FN/03.2008 în care se stipulează conform clauzelor contractuale că plata utilităților se face de către chiriaș.

Astfel, la cap. V Obligațiile proprietarului, pct. 11, lit. c) se prevede: (...) să pună la dispoziție curentul electric, sistemul de încălzire cu gaz, apa, două linii telefonice, plata acestora fiind efectuată de chiriaș.” iar la cap. VI Obligațiile chiriașului, pct.12 lit. d) se prevede: „ (...) să plătească chiria și cotele de cheltuieli comune: apa, canalizare, iluminat, încălzit, telefon, precum și alte cheltuieli care rezultă din folosința părților și instalațiilor comune clădirii.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X S.R.L. nu a refacturat cheltuielile cu energia și apa către chiriașul S.C. B S.R.L. care a folosit aceste utilități în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 145

(...)

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

*a) operațiuni taxabile;”*

În raport de aceste prevederi legale, se reține că, în condițiile în care facturile reprezintă utilități adică energie electrică și apă consumate la hala din localitatea Livada emise de S.C. ENEL ENERGIE S.A. respectiv Compania de apă Arad S.A., hală care a fost închiriată către S.C. B S.R.L. iar conform contractului de închiriere utilitățile sunt suportate de chiriaș și petenta nu a refacturat acestuia contravaloarea lor, taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă acestor facturi nu este aferentă achizițiilor destinate operațiunilor taxabile ale S.C. X S.R.L., încălcându-se astfel prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de susținerea petentei că „ (...) numai în cazul în care ar fi înregistrat numai achiziții de bunuri și servicii fără a înregistra și venituri din activitatea desfășurată nu se acordă deducerea TVA” precizăm că, societatea petentă nu a luat în considerare faptul că, în conformitate cu clauzele contractuale ale contractului de închiriere, plata utilităților se

suportă de către chiriaș astfel încât petenta avea obligația să recupereze cheltuielile de această natură prin refacturare.

În raport de cele prezentate, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

**6). În legătură cu capătul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societatea petentă aferentă unor servicii de transport internațional de mărfuri pentru care prestatorul nu a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxx lei aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional pentru importurile de mărfuri, transporturi efectuate și facturate de către S.C. A S.R.L. și S.C. P S.R.L.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 139 și art. 143 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Baza de impozitare pentru import*

**ART. 139**

*(1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.*

*(...)*

**ART. 143**

*(1) Sunt scutite de taxă:*

*(...)*

*d) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139;”*

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, se reține că prestările de servicii respectiv serviciile de transport internațional pentru importurile de mărfuri în cazul de față transporturile efectuate și facturate petentei de către SC A SRL și SC P SRL, sunt operațiuni scutite de taxă conform art.143, alin.(1), lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate de către S.C. X SRL potrivit art. 139 din același act normativ. În acest sens, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală declarațiile vamale de import, documentele de transport

(CMR), comenzile precum și facturile emise de prestatorii serviciilor de transport internațional care conțin informațiile prevăzute la art. 155, alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, fiind îndeplinite condițiile de scutire stabilite la art.5 lit.a) din O.M.E.F. nr.2421/2007, pentru aceste operațiuni de transport aferent mărfurilor importate nu se datorează taxa pe valoarea adăugată la transportator, iar la beneficiar (în cazul de față S.C. X S.R.L.) taxa nu se deduce, fapt pentru care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu avea dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile pct. 58, alin.(1) din H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

*“ 58. (1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană care înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau într-un alt document asimilat unei facturi va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă dacă operațiunea este scutită fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile pct. 40.”*

În contestația formulată, petenta face confuzie între dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă transportului de mărfuri importate care a fost cuprins în baza de impozitare în vamă, taxă pe valoarea adăugată pentru care organele de inspecție fiscală au acordat exercitarea dreptului de deducere și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport internațional pentru importurile de mărfuri, transporturi efectuate și facturate cu taxă pe valoarea adăugată de către S.C. A S.R.L. și S.C P S.R.L. Pentru acestea din urmă, organele de inspecție fiscală nu au acordat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât serviciile respective întrunesc condițiile de scutire de taxă pe valoarea adăugată astfel cum s-a menționat mai sus, ori furnizorii au emis facturile înscriind taxa pe valoarea adăugată aferentă în acestea. De asemenea, trebuie reținut faptul că, transportul aferent mărfurilor importate fiind inclus în baza de impozitare în vama, taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă odată în baza declarațiilor vamale de import și încă odată în baza facturilor emise cu taxă pe valoarea adăugată de transportatori, societatea neavând dreptul de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de două ori pentru același serviciu.

Pentru considerentele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată.

**7). În ceea ce privește capătul de cerere privind suma totală de xxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă de către societatea petentă aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional efectuate pe ruta România – Italia și Italia – România facturate de societăți din România și care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale petentei, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România – Italia și Italia – România, facturate de diverse societăți din țară, însă aceste transporturi nu au fost însoțite de documente justificative respectiv CMR și acte de însoțire a mărfii care să dovedească faptul că transporturile au fost efectuate în legătură cu bunurile achiziționate sau livrate de S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații d-lui Balint Gheorghe iar din nota explicativă dată de către acesta a rezultat faptul că facturile de transport nu pot fi justificate că au fost efectuate pentru S.C. X S.R.L., transporturile de mărfuri aferente fiind efectuate în relația dintre S.C. G SPA Italia și LP Ucraina iar pentru bunurile care fac obiectul contractului nr. .../04.2002 încheiat cu firma B Budapesta și care implică achiziții respectiv livrări de bunuri direct din/în Italia, costul transportului de la sediul G SPA (Italia) în România (Arad ) și din România (Arad) la sediul G SPA ( Italia) este în sarcina G SPA (Italia).

Având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România – Italia și Italia – România nu este aferentă operațiunilor taxabile ale societății verificate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru această sumă societatea nu avea drept de deducere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ ART. 145

(...)

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

*a) operațiuni taxabile;”*

În raport de aceste prevederi legale, se reține că pentru transporturile de mărfuri în cauză societatea petentă nu a putut face dovada că bunurile transportate au fost achiziționate și livrate de S.C. X S.R.L.

În contestația formulată, petenta prezintă elemente teoretice fără nici un suport justificativ, invocând că firmele transportatoare s-ar fi oprit în Arad fie pentru încărcare fie pentru descărcare. Organele de inspecție fiscală precizează, în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației că, în timpul controlului au solicitat să le fie prezentate facturile de achiziții și livrări de bunuri care fac obiectul transporturilor în cauză, documentele de transport și contractele respectiv comenzile de transport, solicitând în acest sens și explicații scrise (întrebarea nr.10 la Nota explicativă numerotată ca anexa 11 la raportul de inspecție fiscală). Din răspunsul formulat de societate prin reprezentant rezultă că transporturile înscrise în facturile în cauză au fost efectuate pe alte rute

decât cele înscrise în facturile de transport, respectiv pe ruta Italia-Ucraina sau Ucraina - Italia neexistând și neputându-se prezenta documente justificative din care să rezulte că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. X S.R.L.: „Nu există documente 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.”

În ceea ce privește transportul bunurilor care fac obiectul contractului nr. x/04.2002, încheiat cu firma B Budapesta și care implica achiziții respectiv livrări de bunuri direct din/in Italia, costul transportului de la sediul G SPA (Italia) în România (Arad) și din România (Arad) la sediul G SPA (Italia), așa cum rezultă din clauza contractuală înscrisă la ultimul alineat al filei 1 din contractul nr. xxx/04.2002 este în sarcina G SPA (Italia), astfel că afirmația reprezentantei petentei din contestația formulată face dovada ignorării de către aceasta a prevederilor contractuale.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu poate să își exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de XXXX lei aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății verificate, contestația petentei urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**8). Referitor la capătul de cerere privind suma de XXXX lei reprezentând ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de XXXX lei, s-au reținut următoarele:**

În fapt, în luna martie 2009, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă respectiv în contul 212.0 "Alte construcții", intrări de bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxx lei rezultate din lucrările de investiții în curs efectuate la hala de producție închiriată de la S.C. G S.R.L., în baza contractului de închiriere .../07.1999, investiții înregistrate inițial în contul 231.01 "Alte imobilizări în curs". Tot în luna martie 2009, societatea a înregistrat scoaterea din evidență a bunurilor de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxx lei pe motivul rezilierii contractului de închiriere , așa după cum rezultă din nota explicativă luată în acest sens, d-lui BG, responsabil cu conducerea evidenței contabile.

În drept, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

“ Art.149

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție,

*transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;*

*b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;*

*c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;*

*d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.*

*(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):*

*a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);(...)*

*(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:*

*(...) d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;"*

Pct. 54. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

*„(3) În situația în care în cursul perioadei de ajustare expiră contractul de închiriere, leasing, concesiune sau orice alt tip de contract prin care bunul imobil ori o parte a acestuia a fost pus/pusă la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit proprietarului, se consideră că bunul de capital își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei impozabile care a utilizat bunul respectiv, conform art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă operațiunilor de transformare sau modernizare, se ajustează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.*

*(...)*

*(8) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de*

*ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (9). "*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală – scrisoarea fax, fără număr, din 28.01.2009, a petentei către SC G SRL, prin care o înștiințează pe aceasta asupra dorinței de reziliere a contractului de închiriere a halei, cu data de 01.01.2009 și acordul scris din aceeași dată al SC G SRL, a rezultat că bunul care a făcut obiectul închirierii, respectiv spațiul închiriat de la SC G SRL a fost restituit proprietarului, contractul de închiriere fiind reziliat din 01.01.2009.

În raport de prevederile legale incidente cauzei, având în vedere faptul că bunul care a făcut obiectul închirierii, pentru care petenta a efectuat înregistrări contabile în luna martie 2009, a fost restituit proprietarului în luna ianuarie 2009, astfel că potrivit art 149, alin. (4), lit. d) din Codul fiscal coroborat cu pct.54, alin.(3) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de control au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției în valoare de xxxx lei pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare totală de xxxx lei la data efectuării achizițiilor, astfel:

- perioada de ajustare conform art. 149, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare a fost de 5 ani cu începere de la data de 01.01.2009 conform art. 149 (3), lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare

- obligația ajustării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată intervine în momentul în care bunul de capital și-a încetat existența, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă de 5 ani, astfel încât în acest caz există o ajustare în favoarea statului, în valoare de cinci cincimi din xxx lei, respectiv xxxx lei.

Pe cale de consecință, susținerile reprezentantei petentei din contestația formulată, că investițiile efectuate la hala proprietatea SC G SRL constau în lucrări de reparații și întreținere a clădirii închiriate, sunt infirmate de starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că însăși societatea petentă nu a tratat din punct de vedere contabil aceste lucrări ca fiind lucrări de reparații și întreținere, ci a înregistrat în evidența contabilă intrări de bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxx lei rezultate din lucrările de investiții în curs efectuate la hala de producție închiriată de la S.C. G S.R.L., investiții care au fost înregistrate inițial în contul 231.01 "Alte imobilizări în curs".

De asemenea, deși societatea petentă susține în contestație că respectivele lucrări sunt lucrări de reparații și întreținere a clădirii închiriate, nu a probat cu documente cele afirmate, deși conform prevederilor art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată:

„ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Față de cele prezentate, se reține că s-a procedat în mod corect de către organele de control în ceea ce privește ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției în valoare de xxxx lei, pentru care a fost dedusa taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxx lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ..../11.2009 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de xxxx lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația va fi respinsă.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. ..../01.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ..../01.2010 asupra contestației formulate de S.C X S.R.L. înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ..../12.2009 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ..../01.2010.

Societatea comercială **X S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ..../24.11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../11.2009 încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad solicitând anularea în parte a acestora pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând:

- xxxx lei impozit pe profit;

- xxxx lei majorări si penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- xxxx lei impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- xxxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- xxxx lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- xxxx lei majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- xxxxx lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- xxxx lei majorari de intarziere aferenta contributiei individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- xxx lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- xxx lei majorari de intarziere aferente;
- xxxx lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- xxxx lei majorari de intarziere aferente;
- xxx lei contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- xx lei majorari de intarziere aferente;
- xx lei contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- xx lei majorari de intarziere aferente;
- xxxx lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- xxx lei majorari de intarziere aferente;
- xxx lei contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- xxx lei majorari de intarziere aferente;
- xxx lei contributii pentru concedii si indemnizatii
- xxx lei majorari de intarziere aferente;

**Referitor la contestația formulata de SC X S.R.L., împotriva Raportului de inspectie fiscală nr. xxxxxxxx încheiat la data de 11.2009 de catre inspectorii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala ai Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, s-au reținut următoarele:**

In drept, Codul de Procedura Fiscala, republicat prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

#### ART. 86

##### *Decizia de impunere*

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87. [...].

#### ART. 87

##### *Forma și conținutul deciziei de impunere*

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu prevederile art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

#### "ART. 106

##### *Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]

##### *Norme metodologice:*

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucisate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

*106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."*

Competenta de soluționare conferita de art. 205 si următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

*(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, conform dispozițiilor legale mai sus citate, în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspectie fiscală din 11.2009 înregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. xxx/11.2009.

În condițiile în care Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/.11.2009 este titlul de creanța care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei si aceasta fiind cea care produce efecte față de petenta, si nu raportul de inspectie fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulata de SC X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat la data de 11.2009 de către inspectorii din cadrul Activității de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, aceasta urmează a fi respinsa ca inadmisibila.

**Referitor la contestația formulata de SC X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata**

**stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.2009, s-au retinut urmatoarele:**

- SC XS.R.L. contesta suma totala de **xxxxx lei** reprezentand:
- xxxx lei impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
  - xxxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
  - xxxx lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
  - xxxx lei majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
  - xxxx lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii;
  - xxxx lei majorari de intarziere aferenta contributiei individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii;
  - xxxlei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
  - xxxx lei majorari de intarziere aferente;
  - xxxx lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
  - xxxx lei majorari de intarziere aferente;
  - xx lei contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii;
  - xx lei majorari de intarziere aferente;
  - xx lei contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
  - xxlei majorari de intarziere aferente;
  - xxxx lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
  - xxxx lei majorari de intarziere aferente;
  - xxxx lei contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asiguratii;
  - xxxxx lei majorari de intarziere aferente;
  - xxxx lei contributii pentru concedii si indemnizatii
  - xxx lei majorari de intarziere aferente;
  - xxxxx lei impozit pe profit;
  - xxxxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, Cabinete de Avocat Asociate, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială în original, așa cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației:

I. Societatea petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. xxx/11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală solicitand anularea in parte a acesteia pentru suma de xxxxx lei, invocand in sustinerea contestatiei urmatoarele motive:

**1. Referitor la impozitul pe profit in suma de xxxx lei cu majorarile de intarziere in suma de xxxxxx lei**

**A. Referitor la impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2005**

A1. - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati sau administratori, precum si cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din Arad, petenta invoca prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, art.21, alin.(2), lit.i din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.31 si 32 din HG 44/2004 considerand ca aceste cheltuieli de cazare si transport sunt cheltuieli deductibile intrucat sunt legate de activitati de marketing, pentru promovarea pe piete existente sau noi, cheltuieli pentru participarea la targuri si expozitii, misiuni de afaceri.

A2. - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand "comision de reprezentare" achitat firmei T din Italia, petenta invoca pentru motivarea deductibilitatii fiscale a acestor cheltuieli, prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale art.21, alin.(2), lit.i din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, si ale pct.31 si 32 din HG 44/2004, considerand ca sunt deductibile cheltuielile pentru marketing , studiul pietei, promovarea pe piete existente sau noi.

A3 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu energia si apa inregistrate in contul 605, reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. "APA CANAL" ARAD , petenta precizeaza ca are dreptul la deducere in baza pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal si ale art.21 alin.1 din Codul Fiscal.

A4. - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, din care: xxxx lei cheltuieli cu asigurari RCA si CASCO pentru un autoturism care nu se afla in patrimoniul societatii si xxx lei cheltuieli cu asigurari de accidente pentru conducatorii auto si pentru persoane transportate, petenta sustine ca acestea sunt deductibile in baza art.21, alin.(2), lit.c din Codul fiscal, pct.26 din normele de aplicare a Codului Fiscal si ale art. 24 alin.1 din Legea nr.90/1996 privind protectia muncii respectiv ale art.21 alin.1 din Codul Fiscal

A5. - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent unui mijloc de transport cu nr. de inmatriculare , care

nu se afla in patrimoniul societatii petenta sustine deductibilitatea acestor cheltuieli in baza art.21 alin.1 din Codul Fiscal si a art.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

A6. - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de intretinere si cheltuieli cu energia electrica aferente unor apartamente aflate in proprietatea societatii, respectiv apartamente situate la adresa din Arad, precum si la adresa din Arad, petenta invoca prevederile art.21, alin.3, lit.l din legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare considerand ca are "dreptul de deducere in limita corespunzatoare suprafetei construite pentru cheltuielile cu energia electrica aferenta celor 3 apartamente."

A7 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" petenta invoca ca argument pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli, prevederile Ordinului 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile,afirmand ca, in conditiile in care aceste operatiuni nu au avut la baza documente justificative, nota contabila este documentul contabil prin care s-a inregistrat in contabilitate aceasta suma.

A8 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu chiria inregistrate de 2 ori, atat in luna noiembrie cat si in luna decembrie 2005, petenta afirma ca s-a facturat o chirie dubla care a fost stornata in data de 31.06.2007 si prin urmare „ stornarea facturii in 2007 nu afecteaza rezultatul exercitiului financiar al anului 2005 „

A9 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea serviciilor turistice achizitionate in baza facturii nr...../2005, emisa de SC S SRL in favoarea administratorului, petenta precizeaza ca „ factura nr. 58897 nu figureaza in evidentele contabile ale SC X SRL„, in evidenta contabila a societatii fiind inregistrata factura nr.5889718/28.06.2005 emisa de SC S SRL pe numele petentei si reprezinta avans pachet servicii in perioada 19.08-28.08.2005 conform contract nr..../2005. Petenta sustine ca aceasta cheltuiala este deductibila fiscal potrivit dispozitiilor art.21 alin.1 lit.e din Codul Fiscal.

A10 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unei achizitii constand intr-un set lenjerie de pat, achizitionat in baza chitantei nr...../2005 emisa de SC S SA, petenta sustine " cu factura respectiva s-a achizitionat un set pat pentru una dintre locuintele de serviciu folosita de petenta pentru protocol", considerand ca aceasta nu se incadreaza in art. 21 alin.4 din Codul Fiscal unde sunt enumerate cheltuielile care nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

A11 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unor lucrari cu macaraua, inregistrate in baza facturii nr...../11.2005, emisa de SC C SRL, petenta arata ca serviciul prestat a constat in descarcarea unor ambalaje grele, care a durat cateva ore, conditii in care „este ilar sa solicitati prestatorului contract de prestari servicii si deviz de lucrari pentru descarcarea unor ambalaje”, considerand ca in aceste

conditii nu sunt necesare documentele prevazute la pct.48 din HG nr. 44/2004.

A12 – cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu manopera inregistrate in avans in baza facturilor emise de SC R SRL, petenta invoca prevederile art.155 alin.2 din Codul Fiscal afirmand ca, manopera aferenta perechilor de incaltaminte este o prestare de servicii, iar livrarea perechilor de incaltaminte nu este obligatorie la data intocmirii facturilor pentru prestari de servicii, livrarea ulterioara a bunurilor nu presupune ca prestarea nu a fost efectuata si ca beneficiarul nu are dreptul de deducere a sumelor mentionate in facturile inregistrate in contabilitate la data la care au fost emise.

## **B. Referitor la impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2006**

B.1- cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati sau administratori, precum si cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din Arad, petenta invoca prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, afirmand ca suma de 699 lei s-a cheltuit pentru cazarea administratorului Zandona Antonio, cetatean italian iar suma de xxx lei reprezinta cheltuieli de cazare pentru societatea G din Italia care sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

B.2 - cu privire la suma de xXXX lei - cheltuieli cu energia si apa inregistrate in contul 605, reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. "APA CANAL" ARAD , petenta considera ca are dreptul la deducere a acestor cheltuieli la determinarea profitului impozabil in baza pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal si ale art.21 alin.1 din Codul Fiscal.

B.3 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, petenta afirma ca aceste cheltuieli sunt deductibile in baza prevederilor art.21, alin.2), lit.b si lit.c din legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, afirmand ca sunt deductibile cheltuielile pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale precum si cheltuielile reprezentand contributiile pentru asigurarea de accidente de munca si boli profesionale si cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale.

B.4 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si cu piesele de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii, petenta afirma ca organele de control nu au verificat daca aceste autoturisme au fost folosite de petenta in desfasurarea activitatii sale si nu au luat in considerare contractul de comodat pentru dreptul de folosinta al acestora. Petenta invoca prevederile art.21alin. 1 din Codul Fiscal.

B.5 - cu privire la suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 624 "Cheltuieli privind transportul de bunuri si persoane", in baza facturilor emise de firma P.G din Italia, petenta afirma ca la intocmirea facturilor respective, "transportatorul a luat in calcul zilele de stationare in vama la dus si la intors precum si **zilele de stationare la descarcarea marfii, zile care nu sunt cuprinse in CMR**", iar potrivit conventiei din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport international(CMR), art.4, proba contractului de transport se face prin scrisoarea de trasura numita CMR, nefiind necesar a se intocmi un alt contract, asa cum gresit au solicitat organele de control."

B.6 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli privind comision de vanzare a unui apartament care nu se afla in patrimoniul societatii, societatea afirma ca din analiza facturii nr...../08.2006 rezulta ca s-a facturat comision in valoare de xxxx lei conform contractului nr.724, iar in contractul de intermediere s-a trecut din eroare o alta adresa.

B.7 - cu privire la suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli cu amortizarea unor cladiri, petenta afirma ca, potrivit dispozitiilor art.21 alin. 3 lit.i din Codul Fiscal cheltuiala cu amortizarea are deductibilitate limitata, in limita prevazuta la art.24, invoca prevederile art.24 alin.1 si alin.2 din Codul Fiscal aratand ca " deductibilitatea amotrizarii nu este conditionata strict de realizarea de venituri in mijloacele fixe. "

B.8 – cu privire la suma de **xxxxx lei** reprezentand cheltuieli cu manopera inregistrate in avans in baza facturilor emise de SC R SRL, petenta arata ca SC R SRL a efectuat manopera si a intocmit facturile la finele lunii in care prestarea a fost efectuata, iar legea nu precizeaza ca bunurile trebuie livrate la data intocmirii facturii pentru prestarile de servicii. Prin urmare reprezentanta petentei considera ca, livrarea ulterioara a bunurilor nu presupune ca prestarea nu a fost efectuata, astfel ca are dreptul la incrierea la cheletuieli deductibile la determinarea impozitului pe profit a sumei de xxxxxx lei pentru manopera efectuata de SC R SRL

### **C. Referitor la impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2007**

C1 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de transport pentru o persoana care nu are calitatea de salariat si nici calitatea de administrator, petenta afirma ca " ] daca nu exista in lege o interdictie expresa, regula este ca acele cheltuieli care nu figureaza printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile vor fi considerate integral deductibile"

C2 – cu privire la suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de RA Apa Canal, utilitati consumate la hala din localitatea Livada, proprietatea SC X SRL, petenta precizeaza ca are dreptul la deducere in baza pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal si ale art.21 alin.1 din Codul Fiscal.

C3 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, petenta invoca ca baza legala pentru deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli prevederile art.21 alin.4 lit.n si art.21, alin.2, lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

C4 – cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se afla in patrimoniul societatii, petenta sustine ca pentru aceste autoturisme, proprietarul lor a cedat dreptul de folosinta in baza unui contract de comodat.

C5 – cu privire la suma de xxxlei reprezentand cheltuieli cu energia electrica aferenta unor apartamente aflate in proprietatea SC X SRL petenta afirma ca aceste cheltuieli sunt deductibile in baza prevederilor art 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

C6 – cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale petenta afirma ca are in patrimoniu un caine de paza la hala de productie.

C7 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si cheltuieli cu piese de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii, petenta afirma ca proprietarul autoturismelor a cedat societatii dreptul de folosinta a acestora in baza unui contract de comodat

C8 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in copie, petenta afirma ca din textul de lege incris in actul de control nu rezulta ca fotocopia unei facturi nu are calitatea de document justificativ, pentru a fi înregistrata in evidenta contabila.

C9 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unor bijuterii, petenta sustine ca potrivit dispozitiilor art.21, alin.3, lit.c din Codul Fiscal cheltuielile cu cadourile sunt deductibile in limita unei cote de 2% aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

C10 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unor lucrari cu macaraua, petenta considera ca serviciul prestat de SC Company Prod Serv SRL de descarcarea unor ambalaje grele dintr-un container este aferent obiectului de activitate considerand ca nu sunt aplicabile dispozitiile pct.48 din HG nr.44/2004.

C11 - cu privire la suma de 14.016 lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru cladiri,petenta invoca dispozitiile art.21 alin.3 lit.i din Codul Fiscal afirmand ca „ deducerea amortizarii nu este conditionata strict de realizarea de venituri in mijloacele fixe „

C12 - cu privire la suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli deductibile cu manopera, petenta afirma ca „ legea nu precizeaza ca bunurile trebuie livrate la data intocmirii facturii pentru prestarile de servicii, prin urmare livrarea ulterioara a bunurilor nu presupune ca

prestarea nu a fost efectuata la finele lunii cand s-a emis factura, iar intrarea in gestiune a bunurilor poate fi facuta si ulterior „

#### **D. Referitor la impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2008**

D1- cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de transport (bilet de avion) si cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariat sau

administrator, petenta afirma ca legea nu interzice deductibilitatea acestor cheltuieli deoarece este utila si aferenta obiectului de activitate si facuta cu scopul realizarii de venituri impozabile.

D2 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. "APA CANAL" ARAD, petenta precizeaza ca are dreptul la deducerea acestor cheltuieli , in baza pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal si ale art. 21 alin.1 din Codul Fiscal.

D3 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, petenta invoca ca baza legala pentru deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli prevederile art.21 alin.4 lit.n din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

D4 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se afla in patrimoniul societatii, petenta considera ca, pentru aceste autoturisme, proprietarul lor a cedat dreptul de folosinta in baza unui contract de comodat.

D5 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale, petenta afirma ca are in patrimoniu un caine de paza la hala de productie.

D6 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unei facturi emise pe numele altei societati, petenta afirma ca desi factura a fost emisa pe numele SC A SRL aceasta indeplineste conditia de document justificativ

D7 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu prestarea de servicii informatice pentru o societate din Ucraina, petenta considera ca nu s-au incalcat dispozitiile art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 deoarece aceasta cheltuiala are legatura cu activitatea petentei fiind facuta in scopul realizarii de venituri impozabile, programul informatic fiind folosit intre cele doua firme in evidenta contabila.

D8 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unei facturi emise pe numele SC A SRL, petenta sustine ca, desi, factura este emisa pe numele altei societati, aceasta constituie document justificativ, fapt pentru care cheltuielile inregistrate in baza facturii respective reprezinta cheltuieli deductibile la determinarea impozitului pe profit

D9 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in copie, petenta afirma ca din

textul de lege insris in actul de control nu rezulta ca fotocopia unei nu are calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrata in evidenta contabila.

D10 - cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale, petenta sustine ca organele de control au mentionat in cadrul raportului de inspectie fiscala de 2 ori ca nedeductibila aceasta suma si "prin urmare la calculul sumelor nedeductibile s-a adaugat inca o data suma de xxx lei..."

D11 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca cele prezentate pentru anii precedenti

D12 - cu privire la suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu manopera stabilite suplimentar argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca cele prezentate pentru anii precedenti

D13 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asistenta tehnica pentru centrale telefonice apartinand societatilor A din Ucraina, in baza facturilor emise de societatea Media Net din Italia, petenta sustine ca pentru buna desfasurare a relatiilor cu cele doua societati din Ucraina, sunt necesare si centrale telefonice. De asemenea sustine ca "este in interesul activitatii petentei ca aceste centrale telefonice sa functioneze bine motiv pentru care asistenta tehnica a fost achitata de petenta".

D 14 - cu privire la suma de xxxlei reprezentand cheltuieli cu energia consumata la hala din Livada, petenta sustine ca aceste utilitati nu puteau fi facturate catre consumatori, deoarece societatea nu este autorizata sa furnizeze apa si sa presteze servicii de canalizare, nefiind vorba de facturarea unor bunuri produse sau servicii prestate de SC X SRL.

D 15 - cu privire la suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu diurna acordata administratorului societatii dl ZA petenta invoca prevederile art.21 alin.2 lit.e din Codul Fiscal, aratand ca, indemnizatia de deplasare acordata administratorului se poate deduce integral deductibilitatea fiind limitata doar in cazul salariatilor iar cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu diurna acordata d-nei LF, petenta arata ca aplicarea prevederilor Legii nr. 518/1995 nu este obligatorie, pentru diurna acordata trebuia verificat daca este in limita a 2,5 din nivelul acordat pentru institutiile publice.

D16 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor aferente unor servicii de transport emise de SC A SRL si SC P SRL, reprezentanta petentei arata ca, pentru livrarea intracomunitara catre firma din Ungaria conditia de livrare este EXW prin urmare in pretul trecut in factura de livrare a bunurilor nu este inclus transportul pe parcurs extern. De asemenea, petenta afirma ca neprezentarea documentelor de transport CMR nu inseamna ca aceste servicii au fost prestate iar in cazul transporturilor nu sunt aplicabile dispozitiile pct.48 din HG 44/2003.

D17 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu obiectele de inventar date in folosinta, petenta sustine ca a inregistrat la cheltuieli cu obiectele de inventar suma de xxxx lei, iar din aceasta suma obiectele de inventar sunt in suma de xxxx EUR echivalentul a xxxx lei, iar diferenta de xxxx lei a fost inregistrata la alte materiale, astfel ca intreaga suma de xxxxx lei a fost inregistrata ca si cheltuieli cu obiectele de inventar.

D 18 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu stocuri lipsa la inventar, petenta afirma ca suma de xxxx lei nu reprezinta cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale ci cheltuieli cu obiectele de inventar date in folosinta, nefiind aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003.

D 19 - cu privire la suma de xxxxx lei reprezentand venituri impozabile inregistrate cu intarziere, petenta arata ca :

- suma xxxx lei nu poate fi considerata neinregistrata deoarece aceasta constituie un venit al petentei.

- suma de xxxxx lei este un venit neimpozabil in anul 2008 deoarece factura a fost emisa in data 17.03.2009 fiind venit impozabil aferent acestui an.

### **E. Referitor la impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2009**

E.1 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu apa si canalizarea emise de R.A. "APA CANAL" ARAD argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca cele prezentate pentru anii precedenti

E2 - cu privire la suma de 2.493 lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru cladiri, aflate in proprietatea petentei, care au fost puse cu titlu gratuit la dispozitia unor persoane juridice, argumentele aduse de petenta se refera la faptul ca "deducerea amortizarii nu este conditionata strict de realizarea de venituri in mijloacele fixe".

E3 - cu privire la suma de 4.693 lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de SC A SRL si SC P SRL petenta sustine ca in cazul transporturilor nu sunt aplicabile dispozitiile pct.48 din HG nr.44/2004

E4 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu indemnizatia de deplasare acordata d-lui Zandona Antonio, administrator al SC X SRL, petenta invoca prevederile art.21 alin.2 lit.e precizand ca diurna acordata administratorului este integral deductibila.

E5 - cu privire la suma de xxxx lei cheltuieli cu amortizarea calculata pentru lucrarile de investitii efectuate la hala inchiriata de la SC G SRL petenta considera ca lucrarile de investitii nefinalizate pentru care nu s-au intocmit formularele de inregistrare ca imobilizare corporala sunt considerate mijloace fixe amortizabile.

E6 - cu privire la suma de xxxx reprezentand cheltuieli cu valoarea ramasa neamortizata mai mica de xxx lei, reprezentanta petentei afirma ca din suma de xxxx lei petenta are dreptul la o cheltuiala deductibila in suma de xxxx lei, suma de xxxx lei fiind considerata cheltuiala

nedeductibila la determinarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit.

E7 – cu privire la suma de xxxx lei reprezentand venituri impozabile stabilite suplimentar in trimestrul I 2009 si suma de xxxx lei venit neimpozabil, petenta arata ca sustinerile organelor de control sunt contradictorii, aratand ca facturile au fost inregistrate in contabilitatea petentei in luna martie , veniturile obtinute aferente trim.I 2009 prin urmare nu pot fi considerate venituri suplimentare impozabile.

## **2. Referitor la impozitul pe venitul din salarii in suma de xxxx lei cu majorarile de intarziere aferente in suma xxxxx lei:**

2.1 - Cu privire la suma de xxxx lei reprezentand baza de impozitare a veniturilor de natura salariala aferente lunii ianuarie 2006 petenta sustine ca, potrivit art.55, alin.4, lit.a) din Codul fiscal nu sunt incluse in veniturile salariale cadourile oferite salariatelor, aratand ca majoritatea salariatilor petentei sunt femei si ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat situatia privind numarul de femei din unitate. Petenta solicita refacerea controlului cu privire la deductibilitatea sumei de xxxx lei functie de numarul de femei existente in luna ianuarie 2006.

2.2 - Cu privire la suma de xxxx lei reprezentand baza de impozitare a veniturilor de natura salariala aferente perioadei septembrie 2005 - martie 2009, petenta sustine ca potrivit art.55,alin.4, lit.a) din Codul fiscal nu sunt incluse in veniturile salariale cadourile oferite salariatelor aratand ca, majoritatea salariatilor petentei sunt femei si ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat petentei situatia privind numarul de femei din unitate. Petenta solicita refacerea controlului cu privire la deductibilitatea sumei de xxxx lei functie de numarul de femei existente in perioada controlata.

## **3. Referitor la contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat in suma de xxxx lei cu majorarile aferente in suma de xxx lei; contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de xxxx lei cu majorarile de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator in suma de xxx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xxx lei; contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de xxx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xxx lei; contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de xx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xx lei; contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de xx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xx lei; contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de xxxx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xxx**

**lei; contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma xxx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xxx lei; contributiia pentru concedii si indemnizatii in suma de xx lei cu majorari de intarziere aferente in suma de xxx lei, petenta sustine ca acestea trebuie recalulate functie de numarul de femei existente in unitate in perioada controlata, femeile beneficiind de tichete cadou fara ca valoarea acestora sa fie inclusa in veniturile salariale.**

**II. Verificarea societatii petente a avut ca obiect verificarea modului de constituire si declarare a tuturor obligatiilor datorate la bugetul general consolidat al statului, pe perioada 01.04.2005-31.03.2009.**

### **1. In legatura cu impozitul pe profit :**

**A. In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora in anul fiscal 2005 ( 01.01.2005 – 31.12.2005), organele de control au constatat urmatoarele:**

A1. petenta a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati sau administratori, precum si cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din Arad, fiind incalcate prevederile art.21, alin. (1) lit.e din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

A2. - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile, in perioada aprilie 2005 – decembrie 2005, cheltuieli reprezentand “comision de reprezentare” achitat firmei Y din Italia, fara ca in contractul incheiat sa se specifice tariful convenit pentru prestarea serviciului, fara a se prezenta rapoarte de lucru si un mod de calcul a comisionului achitat, in vederea justificarii serviciului prestat, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(4), lit.m), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.48 din HG 44/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

A3 - petenta a inregistrat eronat cheltuieli deductibile in suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. “APA CANAL” ARAD utilitati consumate la hala situata la adresa din judetul Arad proprietate a SC X SRL, intrucat acestea nu au fost consumate in folosul activitatii sale, al obiectului sau de activitate in scopul realizarii veniturilor impozabile, hala fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza unui contract de comodat, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

A4. - petenta a inregistrat in perioada aprilie - decembrie 2005, cheltuieli deductibile in suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile, din care: xxx lei cheltuieli cu asigurari RCA si CASCO pentru un autoturism care nu se afla in patrimoniul societatii si xxxx lei cheltuieli

cu asigurari de accidente pentru conducatorii auto si pentru persoane transportate, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(4), lit.f si lit.n din Codul fiscal.

A5. - petenta a inregistrat, in perioada aprilie - decembrie 2005, cheltuieli deductibile in suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent unui mijloc de transport...., care nu se afla in patrimoniul societatii fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1), din Codul fiscal.

A6. - petenta a inregistrat, in perioada aprilie - decembrie 2005, cheltuieli deductibile in suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de intretinere si cheltuieli cu energia electrica aferente unor apartamente aflate in proprietatea societatii, societatea nerealizand nici un venit din detinerea acestor apartamente, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1), din Codul Fiscal.

A7 - petenta a inregistrat, in luna aprilie 2005, suma de xxxx lei in contul 628.01"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" cu nota contabila FN din 04.2005, inscriind articolul contabil 628.01"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti"=401.02" Furnizori" si mentionand in registrul jurnal ca explicatii in ceea ce priveste furnizorul, pe SC X SRL. Intrucat, societatea nu a prezentat documentul justificativ in baza caruia a inregistrat aceste cheltuieli, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxx lei, ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare,

A8 - petenta a inregistrat, atat in luna noiembrie 2005 cat si in luna decembrie 2005 cheltuieli in suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturii de chirie nr ...../11.2005, emisa de SC G SRL. Organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxx lei ca nedeductibila fiscal pe perioada 01.12.2005-31.06.2007 in conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

A9 - petenta a inregistrat, in luna iunie 2005, pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea serviciilor turistice achizitionate in baza facturii nr...../ 06.2005, emisa de SC S SRL in favoarea administratorului, fiind incalcate prevederile art.21, alin.3, lit c din Codul Fiscal

A10 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unei achizitii constand intr-un set de pat, achizitionat in baza chitantei nr...../11.2005 emisa de SC S SA, achizitie ce nu este aferenta obiectului de activitate, fiind incalcate prevederile art. 21 alin.4 din Codul Fiscal.

A11 – petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unor lucrari cu macaraua, inregistrate in baza facturii nr...../11.2005, emisa de SC C SRL, pentru care nu a putut prezenta contract de prestari servicii si deviz de lucrari in vederea

justificarii acestor cheltuieli, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 si a pct.48 din HG nr.44/2004.

A12 – petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu manopera in baza facturilor emise de SC R SRL, organele de inspectie constatand ca in perioada aprilie – decembrie 2005 s-au inregistrat cheltuieli deductibile cu manopera aferenta diferentei de xxxxx lei perechi de pantofi a caror intrare nu se regaseste in fisa de magazie fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003.

**B. In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora in anul fiscal 2006 ( 01.01.2006 – 31.12.2006), organele de control au constatat urmatoarele:**

B.1 - petenta a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de xxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati sau administratori, precum si cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din Arad, fiind incalcate prevederile art.21, alin. (1) lit.e din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

B.2 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu energia si apa inregistrate in contul 605 reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. "APA CANAL" ARAD, care este in proprietatea SC X SRL, intrucat acestea nu au fost consumate in folosul activitatii sale, al obiectului sau de activitate in scopul realizarii de veniturilor impozabile, hala fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza unui contract de comodat, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

B.3 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei dupa cum urmeaza: xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurari RCA si CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii; xxxx lei reprezentand cheltuieli de asigurare de accidente de persoane de grup pe timpul programului de lucru; xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile de accidente pentru conducatorii auto si pentru persoanele transportate; xxxx lei reprezentand cheltuieli de asigurare pentru furt si talharie pentru activitati civile pentru un apartament care nu se afla in patrimoniul societatii, fiind incalcate prevederile art.21, alin.4, lit.n din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

B.4 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si cu piesele de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii, incalcanad astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

B.5 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 624 "Cheltuieli privind transportul de bunuri si persoane", in baza facturilor emise de firma P.G.I. din Italia petenta neputand justifica aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004.

B.6 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli privind comision de vanzare a unui apartament situat in Arad care nu se afla in patrimoniul societatii, incalcat astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

B.7 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea a doua apartamente si a unor cladiri date in comodat din detinerea lor societatea nerealizand venituri fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

B.8 – referitor la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu manopera inregistrate in avans in baza facturilor emise de SC R SRL, organele de inspectie au constatat ca pentru aceste cheltuieli nu exista intrari in gestiune a produselor prelucrate, respectiv pantofi, decat in perioade ulterioare celor in care au fost inregistrate cheltuielile cu manopera, pe care organele de inspectie fiscala le-au stabilit ca nedeductibile in anul 2006.

Prin faptul ca au fost deduse cheltuieli cu manopera in suma de xxxxx pentru trimestrul I 2006 si in suma de xxxxx pentru trimestrul II 2006, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxxx lei ca si cheltuiala nedeductibila la determinarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit in anul 2006, in baza prevederilor art.21, alin.(1), alin. (4), lit.f), alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

**C. In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora in anul fiscal 2007 (01.01.2007 – 31.12.2007), organele de control au constatat urmatoarele:**

C.1 petenta a inregistrat, in luna aprilie 2007, cheltuieli deductibile in suma de 1.968 lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati sau administratori, precum si cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din Arad, fiind incalcate prevederile art.21, alin. (1) lit.e din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

C2 petenta a inregistrat suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de RA Apa Canal, utilitati consumate la hala din localitatea ....., proprietatea SC X SRL, in

conditiile in care acestea nu au fost consumate in folosul activitatii sale, al obiectului sau de activitate in scopul realizarii veniturilor impozabile, hala fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza unui contract de comodat, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

C3 petenta a inregistrat suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile dupa cum urmeaza:

- xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurari de viata pentru 181 angajari

- xxxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurari RCA si CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii

- xxxx lei reprezentand cheltuieli de asigurare de accidente pentru conducatorii auto si pentru persoanele transportate; fiind incalcate prevederile art.21, alin.4, lit.n din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

C4 petenta a inregistrat suma de xxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se afla in patrimoniul societatii, incalcand astfel prevederile art.21 alin. 1 din Legea nr.571/2003.

C5 petenta a inregistrat suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu intretinerea si energia electrica aferenta unor apartamente aflate in proprietatea SC X SRL precum si un apartament care nu se afla in patrimoniul societatii, fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003, intrucat nu s-au realizat venituri din detinerea acestor apartamente.

C6 petenta a inregistrat suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale incalcand prevederile art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 societatea nedetinand in patrimoniu caine de paza.

C7 - petenta a inregistrat eronat suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si cheltuieli cu piese de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii, incalcandu-se astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003

C8 - petenta a inregistrat suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in copie incalcand astfel prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003

C9 - petenta a inregistrat eronat suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unor bijuterii, cheltuieli care nu sunt aferente obiectului de activitate fiind incalcate prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003

C10 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unor lucrari cu macaraua, inregistrate in baza facturii nr...../07.2007, emisa de SC C SRL, pentru care nu a putut prezenta contract de prestari servicii si deviz de lucrari in vederea justificarii acestor cheltuieli, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 si a pct.48 din HG nr.44/2004.

C11 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea a doua cladiri aflate in proprietatea sa, puse la dispozitie in mod gratuit la dispozitia unor persoane juridice ( comodat ) si a unui apartament, din detinerea carora societatea nu a realizat venituri, incalcand astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

C12 referitor la suma de xxxxx lei reprezenatnd cheltuieli deductibile cu manopera, organele de inspectie au constatat ca, in anul 2007, SC X SRL a inregistrat intrarea in gestiune a unui nr. de xxx perechi de pantofi a caror manopera a fost executata de catre SC RSRL, fara a inregistra in anul 2007 cheltuieli cu manopera, deoarece aceste cheltuieli au fost inregistrate in anul 2005 si 2006, in baza facturilor emise la aceea data de catre SC R SRL, asa cum s-a prezentat in cadrul constatarilor privind impozitul pe profit aferent anului 2005 si 2006.

Avand in vedere acest aspect, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli deductibile cu manopera in anul 2007, in suma de xxxxx lei, aferente perechilor de pantofi intrati in gestiune in anul 2007, cheltuieli care in anul 2005 si 2006 au fost stabilite ca nedeductibile.

C 13 - referitor la suma de xxxxx lei, reprezentand venituri inregistrate cu intarziere, organele de control au constatat ca societatea a emis in luna iulie 2007 catre firma LC din Ucraina, factura nr...../07.2007 in valoare de xxxx lei, si factura nr ...../07.2007, in valoare de xxxxx lei, veniturile aferente acestor facturi fiind inregistrate in luna decembrie 2008.

Avand in vedere acest aspect, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit in anul 2007 venituri neinregistrate in suma de xxxxxx lei.

**D. In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora in anul fiscal 2008 ( 01.01.2008 – 31.12.2008), organele de control au constatat urmatoarele:**

D1- petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de transport (bilet de avion) si cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariat sau administrator, incalcand astfel prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003

D2 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. "APA CANAL" ARAD, utilitati consumate la hala din localitatea Livada,

proprietatea SC X SRL, intrucat nu au fost consumate in folosul activitatii sale, al obiectului sau de activitate in scopul realizarii veniturilor impozabile, hala fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza unui contract de comodat, fiind incalcate prevederile art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

D3 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile dupa cum urmeaza:

- suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli cu asigurari RCA si CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii, respectiv pentru autoturismul cu nr. de inmatriculare ..... si autoturismul cu nr. de inmatriculare .....

- suma de xxxxx lei, reprezentand cheltuieli cu asigurari CASCO pentru un autoturism care nu se afla in patrimoniul societatii, respectiv pentru autoturismul cu nr. de inmatriculare ....., cheltuiala care a fost stornata in luna ianuarie 2009 .

- suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli de asigurare pentru care societatea nu a prezentat polita de asigurare si nici factura;

- suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli cu asigurarile aferente unei facturi care a fost emisa pe alta societate, respectiv pe SC R SRL; organele de inspectie considerand ca au fost incalcate prevederile art.21, alin.4, lit.n din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

D4 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand combustibilul aferent a doua mijloace de transport care nu se afla in patrimoniul societatii fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003

D5 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale, fiind incalcate prevederile art. 21 alin.1 din Legea 571/2003, societatea nedetinand in patrimoniu animale de paza

D6 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unei facturi emise pe numele altei societati, respectiv SC A SRL document ce nu indeplineste calitatea de document justificativ, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003.

D7 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand prestare de servicii informatice Ucraina in legatura cu un program informatic de evidenta contabila (productie, salarii, mijloace fixe) destinat unei societati din Ucraina.

Prin inregistrarea acestora ca si cheltuieli deductibile societatea a incalcat prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxx lei ca nedeductibila fiscal.

D8 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unei facturi emise pe numele

SC A SRL document ce nu indeplineste calitatea de document justificativ, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003.

D9 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in copie, societatea incalcand prevederile art.21 alin.4 lit.f

D10 – referitor la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale, dintr-o eroare de redactare, a fost inscrisa inca o data ca nedeductibila aceasta suma, suma care se reflecta in anexa nr. III.1.2 la RIF, dar aceasta suma nu a fost luata in calcul de doua ori la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008, conform anexei nr.III. 1.35”Situatia privind cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar pe anul 2008”, precum si anexei nr.III.1.36 “Situatia privind recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008.

D11 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea a doua cladiri puse in mod gratuit la dispozitia altor persoane juridice (comodat) si a unui apartament proprietatea petentei din detinerea carora societatea nu a realizat venituri, fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

D12 - cu privire la suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu manopera, din analiza efectuata comparativ cu anii precedenti organele de inspectie fiscala au stabilit, pentru anul 2008, suma de xxxxx lei ca deductibila fiscala in functie de situatia facturilor emise dar si de numarul perechilor de pantofi intrati in gestiune

D13 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asistenta tehnica pentru centrale telefonice apartinand societatilor A si P din Ucraina, in baza facturilor emise de societatea Media Net din Italia, organele de inspectie considerand ca au fost incalcate prevederile art.21, alin.(1)din Legea nr.571/2003 intrucat aceste cheltuieli cu serviciile de asistenta tehnica nu au fost efectuate pentru centrala proprie, acestea deservind in fapt activitatea altor societati.

D 14 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu energia consumata la hala din ..... organele de inspectie considerand ca au fost incalcate prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003, societatea avand obligatia sa factureze catre chirias aceste utilitati, avand in vedere clauzele cuprinse la cap.V „Obligatiile proprietarului(locatorului), pct.11.b din contractul FN/03.2008.

D 15 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de 30.257 lei reprezentand cheltuieli cu diurna acordata administratorului societatii dl Z.A si suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu diurna acordata d-nei L.F., organele de control considerand ca au fost incalcate prevederile art. 21 alin.1, alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 si art.7 alin.2 din HG nr. 518/1995.

D16 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor pentru servicii de transport emise

de SC A SRL si SC P SRL. Intrucat societatea nu a putut prezenta documentele pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de transport, in interesul si pentru activitatea desfasurata de SC X SRL organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 si a pct.48 din HG nr.44/2004.

D17 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu obiectele de inventar date in folosinta, organele de control stabilind aceasta suma nedeductibila fiscal in considerarea prevederilor art.21 alin.1 si art.21 alin.4 lit.f din Legea nr. 571/2003

D 18 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand valoarea stocurilor lipsa la inventar.

D 19 – referitor la suma de xxxxx lei organele de control au stabilit ca aceste venituri impozabile au fost inregistrate cu intarziere.

**E. In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora in anul fiscal 2009 (01.01.2009 – 31.03.2009), organele de control au constatat urmatoarele:**

E.1 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei reprezentand contravaloarea facturilor de apa si canalizare emise de R.A. "APA CANAL" ARAD, utilitati consumate la hala din localitatea ....., proprietatea SC X SRL, intrucat nu au fost consumate in folosul activitatii sale, al obiectului sau de activitate in scopul realizarii veniturilor impozabile, hala fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza unui contract de comodat, fiind incalcate prevederile art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

E2 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea a doua cladiri date in comodat si a unui apartament din detinerea lor societatea nerealizand venituri fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

E3 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de SC A SRL si SC P SRL. Intrucat societatea nu a putut prezenta documente pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de transport, in interesul si pentru activitatea desfasurata de SC X SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 si a pct.48 din HG nr.44/2004.

E4 - petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu indemnizatia de deplasare acordata d-lui Z.A, administrator al SC X SRL, fiind incalcate prevederile art.21 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003.

E5 – petenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxxx lei cheltuieli cu amortizarea calculata pentru lucrarile de investitii efectuate la hala inchiriata de la SC G SRL in conditiile in care societatea nu a intocmit proces verbal de receptie, respectiv nu a finalizat investitia, incalcan-du-se astfel prevederile legale pct.70<sup>2</sup> din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:

E6 – referitor la suma de xxxxx, organele de control au constatat ca societatea a inregistrat, in luna ianuarie 2009 cu nota contabila nr.xxx, cheltuieli cu obiectele de inventar in suma de xxxx lei, datorita faptului ca a considerat ca mijloacele fixe a caror valoare ramasa de amortizat este mai mica de xxxx lei, le poate trece in categoria mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar, si poate inregistra integral pe cheltuieli, intr-o singura luna, valoarea ramasa de amortizat a acestora, chiar daca valoarea lor de intrare este mai mare de xxxx lei.

E7 – cu privire la suma de xxxxx lei reprezentand venituri impozabile stabilite suplimentar in trimestrul I 2009 si suma de xxxx lei venit neimpozabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila in luna martie 2009, contravaloarea unor facturi emise in luna martie, asa cum au fost ele mentionate in anexa nr.III.1.21, veniturile inscrise in aceste facturi fiind in suma de xxxxx lei.

Prin faptul ca nu au fost inregistrate, organele de control le-au stabilit ca venituri impozabile suplimentar fata de cele inregistrate de societate in considerarea art. 19 alin.1 din Legea nr.571/2003 si pct.13 din HG nr.44/2004.

## **2. Referitor la impozitul pe venitul din salarii in suma de xxxx lei cu majoararile de intarziere aferente in suma xxxxx lei, organele de inspectie au constatat urmatoarele:**

2.1 - Cu privire la suma de xxxxx lei reprezentand c/v. tichetelor cadou acordate tututror salariatilor, in luna ianuarie 2009, inregistrate de societate cu ajutorul contului 642” cheltuieli cu tichetele de masa”, organele de inspectie fiscala au considerat ca tichetele cadou in valoare de xxxxxx lei reprezinta venituri de natura salariala care trebuiau incluse in baza de calcul a veniturilor de aceasta natura odata cu calculul drepturilor salariale aferente lunii ianuarie 2006, in considerarea prevederile art.55 alin.1 lit.k din Legea nr.571/2003 coroborat cu pct.68 din HG nr.44/2004

2.2 - Cu privire la suma de xxxxx lei organele de inspectie au considerat ca, cheltuielile cu tichetele cadou acordate salariatilor in baza contractului colectiv de munca, in perioada septembrie 2005- martie 2009, in valoare totala de xxxxx lei nu pot fi considerate de natura sociala intrucat acestea nu intrunesc conditiile prevazute la art. 21, alin.(3), litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si

completările ulterioare, nefiind acordate cu ocazia unor sarbatori, ca ajutoare sau actiuni sociale pentru destinatiile sau evenimentele care se incadreaza in cheltuielile sociale prevazute de lege. Astfel echipa de inspectie fiscala a considerat că tichetele cadou in valoare totala de 67.920 lei, acordate salariatilor in perioada 01.09.2005-31.03.2009, sunt venituri de natura salariala potrivit prevederile art. 55, alin. (2), litera k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv punctului 68, litera a) din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare care trebuiau incluse în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii odata cu calculul drepturilor salariale aferente fiecărei luni in care acestea au fost acordate.

Avand in vedere cele constatate, echipa de inspectie a recalculat baza de impozitare privind venitul din salarii, stabilind un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă totala de xxxxxx lei .(anexa III 3.2)

Pentru neplata la termen a debitului suplimentar de xxxx lei, în temeiul art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicata, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei respectiv penalitati de întârziere în sumă de 5 lei, calculate in temeiul prevederilor art. 115,alin. (1) si art. 121, alin.(1) din acelasi act normativ.

**3. Referitor la contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat in suma de xxxx lei cu majorarile si penalitatile aferente in suma de xxxx lei; contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de xxx lei cu majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator in suma de xxx lei cu majorari si penalitatile de intarziere aferente in suma de xxx lei; contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxx lei; contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de xx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xx lei; contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de xx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xx lei; contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma xxxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributiia pentru concedii si indemnizatii in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxx lei, organele de inspectie au retinut ca avantajele acordate angajatilor sub forma tichetelor cadou reprezinta**

venituri de natura salariala care intra in baza de calcul a contributiilor la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale .

Astfel, societatea avea obligatia ca pentru aceste venituri, incluse in fondul de salarii lunar, sa calculeze, sa retina dupa caz si sa vireze contributiile datorate catre bugetul de asigurari sociale de stat si fondurilor speciale.

In conditiile in care societatea nu a calculat si retinut contributiile datorate bugetelor de asigurari sociale de stat si fondurilor speciale, organele de control au calculat in sarcina societatii debite suplimentare de natura contributiilor la bugetele de asigurari sociale de stat si fondurilor speciale

Pentru nevirarea in termen a acestor debite, organele de inspectie au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere, in temeiul prevederilor art. 119, art. 120 si art. 115,alin.(1) si art. 121, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicata

III. Având în vedere actele si documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de societatea petenta in raport de constatările organelor de inspectie fiscala si prevederile dispozitiilor legale aplicabile in speța, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța daca în mod corect si legal, reprezentanții Activității de Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina societatii petente suma totala de **xxxx lei** reprezentand xxxx lei impozit pe profit, xxxx lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, xxxx lei impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor; xxxx lei majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor; xxx lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator; xxxx lei majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator; xxxx lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii; xxxx lei majorari de intarziere aferenta contributiei individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii; xxxx lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator; xxxx lei majorari de intarziere aferente; xxxx lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator; xxx lei majorari de intarziere aferente; xx lei contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii; xx lei majorari de intarziere aferente; xx lei contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale; xx lei majorari de intarziere aferente; xxxx lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator; xxxx lei majorari de intarziere aferente; xxxx lei contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asiguratii; xxxx lei majorari de intarziere aferente; xxx lei contributii pentru concedii si indemnizatii; xxx lei majorari de intarziere aferente;

**In legatura cu capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de xxxx lei cu majorarile si penalitatile de intarziere in suma de xxxxx lei**

**1.) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxx lei, xxx lei, xxxx lei si xxxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport incluse pe costuri in anii 2005 ,2006 ,2007 respectiv 2008 ( punctele A1, B1, C1 si D1), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati sau administratori precum si cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din Arad, dupa cum urmeaza:

- in anul 2005 - suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati

- in anul 2006 – suma de xxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru persoane care nu au calitatea de salariati si suma de xxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport ale administratorului in unitati hoteliere din Arad

- in anul 2007 – suma de xxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport pentru o persoana care nu are calitatea de salariat sau administrator

- in anul 2008 - suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de cazare si transport ( bilet de avion) pentru persoane care nu au calitatea de salariati

In drept, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(2), lit.e si art.21 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

**“ART. 21**

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

**e) cheltuielile de transport și cazare în țara și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;”** modificat de la 01.01.2007 in sensul ca sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri **“ cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori”**

**(...)**

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**(...)**

**b) 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, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul**

*contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”* modificat de la data de 01.07.2007 în sensul ca 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;”*

Fata de prevederile legale prezentate mai sus, în condițiile în care societatea petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, cheltuielile de cazare și transport **pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori precum și cheltuieli de cazare în unități hoteliere din Arad ale administratorului societății**, se retine că, în mod corect și legal organele de inspectie fiscală au stabilit aceste sume ca nedeductibile fiscal, motiv pentru care pentru aceste capete de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În susținerea contestației, cu privire la suma de xxx lei petenta 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 HG 44/2004, considerând că aceste cheltuieli de cazare și transport sunt cheltuieli deductibile întrucât sunt cheltuieli legate de activități de marketing, pentru promovarea pe piață existente sau noi, cheltuieli pentru participarea la târguri și expoziții, misiuni de afaceri, dar acestea nu pot fi luate în considerare din următoarele motive:

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

- prevederile legale invocate de petenta 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 HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

- legiuitorul nu încadrează în categoria altor cheltuieli legate de activitățile de marketing, promovare pe piață existente sau noi, participare la târguri și expoziții, misiuni de afaceri, cheltuielile de transport și 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 piață existente sau noi, pentru participarea la târguri și expoziții, misiuni de afaceri, era necesar în primul rând ca aceste persoane să aibă calitatea de salariați, condiție legală *sine qua non*, iar în condițiile în care aveau această calitate, justificarea cheltuielii de transport se făcându-se și prin întocmirea ordinului de deplasare, în care se precizează scopul și locul în care se deplasează persoanele salariate.

Intrucat aceste persoane nu sunt salariate, petenta nu a intocmit pentru acestea ordine de deplasare, neavand astfel cum sa justifice efectuarea acestor cheltuieli in scopul realizarii de venituri impozabile.

- cheltuielile aferente activitatilor prevazute la art.21, alin.(2), lit.i) din Codul fiscal nu sunt deductibile in situatia in care contribuabilul realizeaza pierdere contabila din cumularea rezultatului curent cu cel reportat sau nu se afla in cadrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale. Conform evidentei contabile a societatii, pe toate trimestrele aferente anului 2005, societatea a inregistrat pierdere contabila, prezentand un sold debitor al contului 121 "profit si pierdere" si de asemenea, conform balantelor de verificare pe anul 2005, soldul initial al contului 121 "Profit si pierdere, este debitor, reflectand astfel pierderea contabila inregistrata de societate in anul 2004, in suma de xxxxxx lei.

Referitor la afirmatia petentei privind justificarea deductibilitatii sumei de xxx lei inregistrata pe costuri in anul 2006, respectiv ca, cheltuielile de cazare sunt efectuate pentru firma partenera SC G din Italia in scopul obtinerii de venituri impozabile nu este intemeiata, intrucat aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt ale salariatilor sau administratorilor, conform art.21, alin.2, lit.e din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ori firma G din Italia nu are aceasta calitate.

Referitor la afirmatia petentei privind justificarea deductibilitatii sumei de xxx lei reprezentand cheltuieli de cazare in unitati hoteliere din **ARAD** ale administratorului societatii, aceasta nu se justifica avand in vedere faptul ca administratorul societatii, DI. Z.A, are domiciliul in Arad, conform fotocopiei Legitimatiei de sedere temporara seria H nr.....eliberat de SEIP Arad la data de 2002, respectiv in Arad, str....., existenta la dosarul cauzei.

Pe cale de consecinta rezulta ca prin inregistrarea ca si cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit a acestor sume, petenta a denaturat masa impozabila cu rezultatul diminuarii impozitului pe profit, sau chiar in unii ani fiscali a inregistrarii pierderii fiscale.

**2.) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentand "comision de reprezentare" achitat firmei T din Italia aferent anului 2005 ( punctul A2), s-au reținut următoarele**

In fapt, societatea a inregistrat in perioada aprilie-decembrie 2005, cheltuieli in suma totala de xxxx lei **reprezentand "comision de reprezentare"** achitat societatii T din Italia. Conform "Conventiei" incheiate intre parti , firma din Italia a identificat un colaborator (SC TS SRL -Aba Iulia) care sa execute pentru SC C SRL manopera pentru

incaltaminte, iar in functie de complexitatea articolelor executate si facturate de SC T.S SRL catre SC C SRL, aceasta din urma urmand sa achite catre firma T din Italia un comision de reprezentare, in functie de factura emisa de catre SC T.S.

In drept, art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, prevede:

*„ Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

*m). cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”;*

coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, unde se specifica:

*„ 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”*

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.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca, in conditiile in care societatea petenta nu a prezentat nici un document justificativ care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor, operatiunea economica nu poate produce efecte in plan fiscal, in sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de xxxxx lei, avand in vedere ca societatea verificata nu a prezentat organelor de inspectie acte din care sa reiasa modul de calcul a acestui comision de reprezentare si nici rapoarte de lucru sau orice alte materiale intocmite pentru justificarea prestarii de serviciu; in „Conventia” incheiata intre parti nu se specifica tariful pe care SC X SRL trebuie sa-l achite firmei din Italia pentru serviciul prestat si nici valoarea totala a contractului, mentionandu-se ca tariful va fi negociat in functie de complexitatea articolelor executate de SC T.S SRL.

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, se prevede:

„ (1) 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.”

iar la pct.1.3 din Regulamentul nr.306/2002 de aplicare a Legii 82/1991, se arata:

„Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul întreprinderii care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii acestuia;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”

Având în vedere că SC X SRL 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 acestui comision de reprezentare și nici rapoarte de lucru sau orice alte materiale întocmite pentru justificarea prestării de serviciu, se reține 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, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează să fie respinsă ca neintemeiată.

În susținerea contestației, petenta 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 HG 44/2004, considerând că sunt deductibile cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi.

Deși, reprezentanta petentei invocă în susținerea contestației prevederile pct.31 și 32 din HG 44/2004, acesta 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*

*efectueaza pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul in exercitiul curent reprezinta rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, dupa caz, urmand a se efectua regularizari periodice. In cazul in care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul inregistreaza profit contabil, precum si in situatia in care contribuabilul se afla in cadrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii, alin.(2), lit.i) din Codul fiscal nu sunt deductibile in situatia in care contribuabilul realizeaza pierdere contabila din cumularea rezultatului curent cu cel reportat sau nu se afla in cadrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale.”*, astfel ca pretentiile sale nu sunt legale.

Conform evidentei contabile a societatii, pe toate trimestrele aferente anului 2005, societatea a inregistrat pierdere contabila, prezentand un sold debitor al contului 121”profit si pierdere “. De asemenea, soldul contului 121 Profit si pierdere la 31.12.2004 este debitor, reflectand o pierdere contabila in suma de xxxx lei, astfel incat, in baza articolelor invocate de petenta, aceste cheltuieli sunt nedeductibile.

In concluzie, se retine ca in mod corect si legal, cheltuielile cu prestarile de servicii in suma de xxxx lei **reprezentand “comision de reprezentare”** achitat societatii T din Italia au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de petenta pentru acest capat de cerere.

**3.) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxx lei, xxxx lei, xxxx lei, xxxx lei, xxx lei respectiv xxx lei reprezentand contravaloarea utilitatilor incluse pe costuri in anii 2005, 2006, 2007, 2008 respectiv 2009 ( punctele A3, B2, C2, D2, D14 si E1), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a inregistrat, in contul 605 cheltuieli reprezentand **contravaloarea facturilor de apa si canalizare** emise de R.A. “APA CANAL” ARAD, utilitati consumate la hala situata la adresa din comuna ....., judetul Arad, proprietatea SC X SRL dupa cum urmeaza:

- suma de xxxx lei in anul 2005
- suma de xxxx lei in anul 2006
- suma de xxxx lei in anul 2007
- suma de xxxxx lei in anul 2008
- suma de xxx lei in anul 2008
- suma de xxxx lei in anul 2009

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala, organele de control au aratat ca in aceasta hala societatea nu a desfasurat activitate productiva, fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza contractelor de comodat, fapt ce rezulta din nota explicativa luata d-lui Z.A in calitate de administrator (anexa III.1.33).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada verificata, SC X SRL nu a refacturat cheltuielile cu energie si apa catre persoanele care au folosit aceste utilitati.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare

#### **ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

În raport de aceste prevederi legale, se reține că, în condițiile în care facturile reprezintă utilități consumate la hala situata la adresa din comuna Livada emise de R.A. “APA CANAL”, hala in care societatea nu a desfasurat activitate productiva, fiind pusa la dispozitie in mod gratuit, altor persoane juridice, in baza contractelor de comodat și petenta nu a refacturat acestora contravaloarea utilitatilor, cheltuielile inscrise in aceste facturi nefiind utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile ale S.C. X S.R.L., încalcându-se astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea petenta nu a respectat prevederea cuprinsa la art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit careia pentru a putea fi deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile trebuie sa fie realizate in scopul veniturilor sale impozabile, deoarece, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei acest mijloc fix nu a participat la realizarea veniturilor sale impozabile decat incepand cu luna martie 2008, cand au fost obtinute venituri din inchiriere. Invederam ca, in perioada in care hala a fost pusa la dispozitia altei persoane juridice cu titlu gratuit (comodat), societatea petenta a desfasurat activitea principala, generatoare de venituri intr-o hala inchiriata de la SC G SRL , respectiv in Arad pentru care a achitat lunar suma de xxxx USD +TVA, reprezentand contravaloarea chiriei.

Motivatia petentei potrivit careia aceste utilitati nu puteau fi facturate catre consumatori, deoarece societatea nu este autorizata sa furnizeze apa si sa presteze servicii de canalizare nu este justificata, deoarece nu este vorba de facturarea unor bunuri produse sau servicii prestate de SC X SRL, ci de o recuperare a unor cheltuieli care nu sunt destinate desfasurarii obiectului sau de activitate, si prin urmare nu sunt in scopul realizarii de venituri impozabile ale societatii.

În ce priveste contractul de comodat, potrivit art.1561 din Codul Civil, **“comodatul este esential gratuit”**, fiind conform art.1560 **“un contract prin care cineva împrumuta altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia”**.

De asemenea, potrivit dispozitiilor art.1564 din Codul Civil, comodatarul este dator sa îngrijeasca, ca un bun proprietar de

conservarea lucrului împrumutat și nu poate să servească decât la trebuința determinată prin natura lui(...).

În contextul normelor legale de mai sus, comodatarii suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului împrumutat (de întreținere), neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței. De altfel, în ceea ce privește forma și conținutul contractului de comodat se reține că, la întocmirea unui contract de comodat trebuie avute în vedere prevederile articolelor 1560- 1575 din Codul Civil, care definesc contractul de comodat și cadrul legal de derulare a acestuia.

În speta, faptul că utilitățile au fost suportate de petenta în calitate de proprietar, exced față de unele din prevederile articolelor de lege mai sus citate, care reglementează natura juridică a contractului de comodat, astfel că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit sumele de xxxx lei pentru anul 2005, xxxx lei pentru anul 2006, xxxxx lei pentru anul 2007, xxxx lei și xxx lei pentru anul 2008, respectiv xxx lei pentru anul 2009 ca nedeductibile fiscal, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează să fie respinsă, ca neîntemeiată

**4.) În legătură cu capătul de cerere privind sumele de 4.236 lei, xxxx lei, xxxx lei și xxxx lei reprezentând cheltuieli cu asigurările incluse pe costuri în anii 2005, 2006, 2007 respectiv 2008 ( punctele A4, B3, C3, și D3), s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea a înregistrat, în perioada verificată, cheltuieli deductibile reprezentând cheltuieli cu asigurări după cum urmează:

**Pentru anul 2005** – suma totală de xxxx lei din care:

-xxx lei cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru un autoturism care nu se află în patrimoniul societății;

-xxx lei cheltuieli cu asigurări de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoane transportate.

**Pentru anul 2006** – suma totală de xxxx lei, din care:

- xxxx lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se află în patrimoniul societății;

- xxxx lei reprezentând cheltuieli de asigurare de accidente de persoane de grup pe timpul programului de lucru;

- xxxx lei reprezentând cheltuieli cu asigurările de accidente pentru conducătorii auto și pentru persoanele transportate;

- xxxx lei reprezentând cheltuieli de asigurare pentru furt și talharie pentru activități civile pentru un apartament care nu se află în patrimoniul societății

**Pentru anul 2007** – suma totală de xxxx lei, din care:

- xxxx lei reprezentând cheltuieli cu asigurări de viață pentru 181 angajați

- xxxx lei reprezentând cheltuieli cu asigurări RCA și CASCO pentru 2 autoturisme care nu se află în patrimoniul societății

- xxxx lei reprezentand cheltuieli de asigurare de accidente pentru conducatorii auto si pentru persoanele transportate

**Pentru anul 2008** – suma totala de xxxx lei din care:

- suma de xxx lei, reprezentand cheltuieli cu asigurari RCA si CASCO pentru 2 autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii, respectiv pentru autoturismul cu nr. de inmatriculare ..... si autoturismul cu nr. de inmatriculare .....

- suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli cu asigurari CASCO pentru un autoturism care nu se afla in patrimoniul societatii, respectiv pentru autoturismul cu nr. de inmatriculare ....., cheltuiala care a fost stornata in luna ianuarie 2009 .

- suma de xxxx lei, reprezentand cheltuieli de asigurare pentru care societatea nu a prezentat polita de asigurare si nici factura;

- suma de xxx lei, reprezentand cheltuieli cu asigurarile aferente unei facturi care a fost emisa pe alta societate, respectiv pe SC R SRL

In drept, in conformitate cu prevederile art.21, alin. (4) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

“ *ART. 21*

*(...)*

*(4)Urmatoarele cheltuieli nu sunt nedeductibile:*

*[...]*

*f) cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii...”*

*[...]*

*n) cheltuielile cu primele de asigurare care*

*●nu privesc activele contribuabilului, precum si cele care*

*●nu sunt aferente obiectului de activitate...”*

Luand in considerare starea de fapt coroborata cu prevederile legale mai sus citate, se retine ca, in conditiile in care deductibilitatea cheltuielilor cu primele de asigurare este conditionata expres prin lege, de efectuarea acestora pentru activele contribuabilului si aferente obiectului de activitate, iar cheltuielile cu primele de asigurare efectuate de societate nu respecta aceste conditii, organele de inspectie fiscala, in mod corect si legal au considerat aceste sume nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Cu privire la sustinerile petentei din contestatia formulata, referitoare la deductibilitatea acestor cheltuieli, aratam urmatoarele:

- cheltuielile cu asigurarile RCA si CASCO pentru autoturismele care nu se afla in patrimoniul societatii nu pot fi considerate deductibile atata timp cat mijloacele de transport nu se afla in patrimoniul societatii, atata timp cat nu au fost incheiate contracte de inchiriere sau comodat intre societate si proprietar si nu exista nici un document din care sa rezulte in ce scop s-au folosit aceste masini, neexistand foi de parcurs sau alte documente justificative de natura mijloacelor de proba din care sa rezulte folosirea acestora in scopul realizarii obiectului de activitate al

petentei „Fabricarea incaltamintei” cod CAEN 1520, simpla afirmatie a reprezentantei petentei ca aceste autoturisme au fost folosite in scopul realizarii de venituri nu poate constitui o justificare pentru deductibilitatea acestor cheltuieli, in considerarea dispozitiilor exprese ale art. 65 “ Sarcina probei” din Codul de Procedura Fiscala.

- desi reprezentanta petentei sustine in contestatie, ca mijloacele de transport chiar daca nu sunt in patrimoniul societatii, au fost utilizate in scopul realizarii de venituri, nu a prezentat in cadrul procesului de solutionare a contestației documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, prin care sa faca dovada celor afirmate, conform art. 65 “ Sarcina probei” din Codul de Procedura Fiscala.

- motivatiile petentei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu asigurarile de accidente pentru conducatorii auto si pentru persoanele transportate, respectiv ca acestea sunt deductibile in baza art.21, alin.(2), lit.c din Codul fiscal si a pct.26 din normele de aplicare a codului fiscal, sunt eronate, deoarece pct.26 invocat de petenta *„intra sub incidenta prevederilor art.21, alin.(2), lit.c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentand **contributiile pentru asigurarea de accidente de munca si boli profesionale efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare**”*, refera la contributiile reglementate de Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, in legatura cu cheltuielile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale, care sunt obligatorii, si se datoreaza prin efectul legii de catre orice persoana juridica ce are personal angajat, contributiile declarate prin declaratiile speciale si datorate bugetului general consolidat al statului.

- referitor la sustinerile petentei ca „ sunt deductibile cheltuielile cu asigurarile RCA si CASCO in suma de xxxx lei pentru doua autoturisme care nu se afla in proprietatea petentei, pentru acestea existand contracte de comodat prin care a fost cedat dreptul de folosinta ”, invederam ca societatea petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, cu care sa faca dovada celor afirmate in contestație, desi conform art. 65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”* Organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxx lei, si nu xxx lei, ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art.21, alin.(4), lit.n) din legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat cheltuielile cu asigurarile RCA si CASCO au fost inregistrate in contabilitate pe baza politelor de asigurare care au fost emise pe numele proprietarului autoturismului si nu pe numele petentei SC X SRL.

- referitor la sustinerea petentei ca “ suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu asigurarile de viata pentru 181 angajati sunt deductibile datorita faptului ca acest tip de cheltuieli nu se regasesc printre cele enumerate ca deductibile limitat sau ca nedeductibile”, invederam ca, aceasta nu poate fi luata in considerare, in conditiile in care aceste cheltuieli sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil in baza prevederilor art.21, alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, fiind vorba de cheltuieli cu asigurarile care nu privesc activele contribuabilului.

Tinand cont de cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit ca sumele de xxxx lei, xxxx lei, xxxx lei si xxxx lei reprezentand cheltuielile cu asigurarile sunt nedeductibile fiscal, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

**5.) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxx lei, xxxx lei, xxxx lei, xxxx lei si xxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul, reparatiile si piesele de schimb, incluse pe costuri in anii 2005, 2006, 2007 respectiv 2008 ( punctele A5, B4, C4, C7 si D4), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea petenta a inregistrat, in perioada verificata, cheltuieli deductibile reprezentand combustibilul si piesele de schimb dupa cum urmeaza:

- in anul 2005 – suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent unui mijloc de transport cu nr. de inmatriculare AR 07 KGT, care nu se afla in patrimoniul societatii

- in anul 2006 - suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si cu piesele de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii

- in anul 2007 – suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent unor mijloace de transport care nu se afla in patrimoniul societatii.

- in anul 2007 – suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si cheltuieli cu piese de schimb aferente unor autoturisme care nu se afla in patrimoniul societatii.

- in anul 2008 – suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul aferent autoturismului cu nr. de inmatriculare ..... si pentru autoturismul cu nr. de inmatriculare ....., care a fost vandut in luna martie 2007.

In drept, in confomitate cu prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare:

**ART. 21**

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Fata de prevederile legale mai sus citate, se retine ca, pentru determinarea profitului impozabil sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In motivarea contestatiei cu privire la aceste sume petenta desi sustine ca, pentru unele autoturisme a fost cedat dreptul de folosinta prin incheierea unor contracte de comodat, iar organele de inspectie nu au verificat daca aceste autoturisme au fost folosite de petenta in desfasurarea activitatii sale si nu a luat in considerare contractele de comodat pentru dreptul de folosinta al acestora, aceasta nu prezinta documente cu care sa dovedeasca cele afirmate in contestatie, respectiv contracte de comodat pentru aceste autoturisme si documente cu care sa faca dovada utilizarii acestor autoturisme in folosul activitatii sale, respectiv foi de parcurs si ordine de deplasare din care sa rezulte ca aceste autoturisme au fost folosite in scopul realizarii de venituri impozabile.

Fata de cele prezentate mai sus, intrucat deductibilitatea cheltuielilor este conditionata de efectuarea acestor cheltuieli in scopul realizarii de venituri impozabile, iar societatea nu a prezentat aceste documente organelor de inspectie fiscala si nici in cadrul procesului de solutionare a contestatiei, in conditiile in care, conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 :

„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**” rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca, cheltuielile in suma de xxxx lei pentru anul 2005, xxxx lei in anul 2006, xxxx lei si xxxx lei in anul 2007 si xxxx lei in anul 2008 sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**6.) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxx lei si xxxx lei reprezentand cheltuieli de intretinere si energie electrica, incluse pe costuri in anii 2005 respectiv 2007 ( punctele A6 si C5), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea petenta a inregistrat, in perioada verificata, cheltuieli deductibile reprezentand cheltuieli de intretinere si energie electrica, dupa cum urmeaza:

- in anul 2005 suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de intretinere si energie electrica aferente unor apartamente aflate in proprietatea societatii respectiv apartamente situate la adresa din Arad, ,ap.xx si ap.xx, precum si la adresa din Arad, P-ta .....

- in anul 2007 suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli de intretinere si energie electrica aferente unor apartamente aflate in proprietatea societatii respectiv apartamente situate la adresa din Arad ap.xx si ap.xx, precum si la adresa din Arad, precum si pentru un apartament care nu se afla in patrimoniul societatii, situat in Arad.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare:

**ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Fata de prevederile legale mai sus citate, se retine ca, in conditiile in care societatea petenta nu realizeaza venituri din detinerea apartamentelor, cheltuielile inscrise in facturile de intretinere si energie electrica nu pot fi considerate efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Petenta sustine ca in baza prevederilor art.21, alin.3, lit.I din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, societatea are “dreptul de deducere in limita corespunzatoare suprafetei construite pentru cheltuielile cu energia electrica aferenta celor 3 apartamente.”

Pe de alta parte, desi sustine ca aceste apartamente sunt locuinte de serviciu, nu face dovada faptului ca in aceste apartamente au locuit salariati ai societatii sau administratorul societatii, conform art. 65 “Sarcina probei” din Codul de Procedura Fiscala. De altfel, petenta insasi isi contrazice afirmatia referitoare la faptul ca aceste locuinte sunt de serviciu, cand in cuprinsul contestatiei (ultimul aliniat, pag.8) reprezentanta sa afirma ca sunt “locuinte de serviciu folosite de petenta pentru **protocol**”. Totodata, desi invoca art.21, alin.3, lit. I din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, din care rezulta ca nu sunt deductibile integral cheltuielile pentru functionarea, intretinerea si repararea locuintelor de serviciu, ele fiind “deductibile in limita corespunzatoare suprafetelor construite prevazute de legea locuintei, care se majoreaza din punct de vedere fiscal cu 10%”, petenta nu stabileste cuantumul cheltuielilor deductibile.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit suma de xxx lei pentru anul 2005 si suma de xxx lei pentru anul 2007 nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**7.) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxx lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 628 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terti”, in anul 2005 (punctul A7), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea petenta a inregistrat, in anul 2005, in contul 628.01"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" suma de xxx lei in baza **notei contabile xx din 04.2005**, inscriind articolul contabil 628.01"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti"= 401.02" Furnizori" si mentionand in registrul jurnal ca explicatii in ceea ce priveste furnizorul, pe SC X SRL.

Intrucat, societatea nu a prezentat documentul justificativ in baza caruia a inregistrat aceste cheltuieli, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxx lei, ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art. 21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

Conform prevederilor Ordinului 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, anexa nr.1, lit.A:

*"Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile*

*1. Persoanele prevăzute la [art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991](#), republicată, **consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fise și alte documente contabile, după caz.***

*2. Documentele justificative trebuie sa cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
  - menționarea părților care participa la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
  - conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
  - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
  - numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept sa aprobe operațiunile respective, după caz;*

- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

(...)

3. Documentele contabile - jurnale, fise etc. - care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie sa cuprindă elemente cu privire la:

- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnăturile pentru întocmire și verificare.”

**Nota contabila este documentul contabil prin care se inregistreaza in evidenta contabila o operatiune economico-financiara, ce a fost consemnata intr-un document justificativ, si nu poate constitui prin sine insasi, un document justificativ.**

Conform prevederilor pct.7 din Ordin 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile:

“În cazul operatiuniunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe baza de note de contabilitate care au la baza **note justificative sau note de calcul, după caz.**”

Aceste prevederi ale pct.7 se refera de exemplu, la înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, caz in care este evident ca nu poate sa existe decat o nota de calcul pentru justificarea înregistrării in evidenta contabila.

In cazul de fata, **conturile in care a fost înregistrata aceasta suma indica o operatiune economica constand intr-o prestare de servicii efectuata de un furnizor, ori este evident ca o asemenea operatiune implica întocmirea unei facturi de catre furnizor, document care nu exista.**

In raport de aceste prevederi legale, organul de soluționare a contestației a reținut ca înregistrarea in contabilitate a sumei de xxx lei in baza notei contabile prezentata de societate, nu este legala, in conditiile in care nota contabila nu reprezintă document justificativ in baza careia se inregistreaza in evidenta contabila o operatiune economico-financiara.

Petenta invoca ca argument pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli, prevederile Ordinului 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, mentionand ca :”*potrivit ordinului 1850/2004 nota contabila serveste ca document justificativ de înregistrare in contabilitatea sintetica si analitica, de regula pentru operatiunile care nu au la baza documente justificative*”., fara a indica articolul din lege unde se specifica acest fapt

Fata de acest argument, invederam ca in tot cuprinsul ordinului 1850/2004 nu exista o asemenea prevedere si prin urmare nici o asemenea interpretare in ceea ce priveste semnificatia documentului justificativ si a notei contabile.

Mai mult, in ceea ce priveste posibilitatea diminuării masei impozabile si implicit a impozitului pe profit prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, s-a pronuntat Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, in care referitor la aplicarea dispozitiilor art. 145 alin. 8 lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedura civila, prin care s-a decis:

*« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.*

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

Luand in considerare cele mai sus prezentate coroborat cu prevederile legale aplicabile, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect ca fiind nedeductibila fiscal suma de xxxx lei, inregistrata fara document justificativ, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**8.) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu chiria inregistrata de doua ori, in anul 2005 ( punctual A8), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in urma verificarii efectuate organele de inspectie au constatat ca societatea a inregistrat atat in luna noiembrie 2005, cat si in luna decembrie 2005 cheltuieli in suma de xxxx lei, reprezentand contravaloarea facturii de chirie nr...../11.2005, emisa de SC G SRL.

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

In drept, in conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

În legătură cu aceasta sumă, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organele care au efectuat inspecția fiscală, se arată ca: din verificarea fisei contului 121”Profit și pierdere” ( anexa la referatul cu propuneri de soluționare a contestației ) se constată că societatea a înregistrat în fiecare lună a perioadei aprilie - septembrie 2005 în contul 612.02 sume aproximativ egale cu contravaloarea chiriei înscrisă în factura nr...../11.2005, aceste cheltuieli prezentând mici diferențe de la o lună la alta doar datorită cursului valutar diferit de la o lună la alta, respectiv:

- apr.2005: xxxxx lei;
- mai 2005:xxxxxx lei;
- iun.2005:xxxxxxx lei;
- iul.2005: xxxxxx lei;
- aug.2005: xxxxx lei;
- sept.2005:xxxxxxx lei
- oct.2005:0 lei
- nov.2005:xxxx lei;
- dec.2005: xxxx lei;

Se constată că societatea în luna noiembrie 2005 a înregistrat în contul 612.02 suma de xxxxx, 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 xxxxx lei, suma ce include chiria pe luna dec.2005 și încă o dată pe cea aferentă lunii noiembrie 2005.

Asadar, suma de xxxxx lei, reprezentând contravaloarea chiriei înscrisă în factura nr. .... /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 xxxx USD +TVA/lună, conform contractului de închiriere, astfel, încât este incorectă afirmația petentei potrivit căreia prin factura nr...../11.2005 a fost facturată o valoare dublă a chiriei, și datorită acestui fapt a fost refuzată la plată și stornată chiria în luna iulie 2007.

De altfel, dacă chiria era facturată la o valoare dublă, în mod evident societatea petentă 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 petentei din contestația formulată potrivit căreia aceste cheltuieli cu chiria nu au fost înregistrate de 2 ori este neîntemeiată, deoarece din evidența contabilă reiese că societatea a înregistrat atât în luna noiembrie, cât și în luna decembrie această factură, fapt ce a fost verificat de către organele de control la momentul consemnării în raport a

acestui aspect. Prin factura nr...../11.2005 nu a fost facturata o valoare dubla a chiriei, valoarea de xxxxx lei fiind contravaloarea in lei a chiriei stabilite intre parti care a fost in suma de xxxx USD+TVA/ luna, conform contractului de inchiriere.

Avand in vedere cele mai sus prezentate se retine ca, organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit ca fiind nedeductibila fiscal suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu chiria, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**9.) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei, reprezentand contravaloarea serviciilor turistice, in anul 2005 (punctul A9), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in anul 2005, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil suma de xxxx lei reprezentand contravaloarea serviciilor turistice achizitionate in baza facturii nr...../06.2005, emisa de SC S SRL.

Conform mentiunii din factura, este vorba de “ cv rest plata pachet servicii in perioada 19.08.-28.08.2005, conform contractului nr...../06.2005”.

In drept, art.21, alin. (1) si alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

**ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*(...)*

*3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*(...)*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările ulterioare. Intra sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite **pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru***

**salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;**”

În raport de prevederile legale mai sus citate, se reține că, în condițiile în care societatea petenta nu a făcut dovada cu documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscală ca serviciile turistice achiziționate, înscrise în factura nr...../06.2005 emisă de SC S SRL, au fost sau efectuate în favoarea salariaților sau în favoarea administratorului, în interesul societății, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit suma de xxxx lei ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil, considerând că au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.3, lit.c din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În legătură cu aceste cheltuieli, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organele care au efectuat inspecția fiscală, se arată că, întrucât petenta nu a prezentat în timpul controlului contractul nr...../2005, în baza căreia s-a emis factura nr...../06.2005, emisă de SC S SRL, organele de inspecție fiscală au consultat baza de date a organului fiscal teritorial, constatându-se că SC S SRL este o societate care are ca obiect de activitate principală furnizarea de servicii turistice.

Întrucât în timpul controlului societatea nu a făcut dovada că aceste servicii sunt pentru un salariat al societății, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli au fost în favoarea administratorului. 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 petentă susține în contestație că ”din factura nu rezulta 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 nici în timpul controlului și nici în procesul de soluționare a contestației**, deși conform prevederilor art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată:

„ ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Referitor la afirmatia petentei, potrivit careia factura nr.58897 nu figureaza in evidentele contabile ale SC COSTE SHOES SRL, facem precizarea ca intr-adevar la pag.10 din RIF, a fost incomplet dactilografiat nr. facturii, lipsind ultimele 2 cifre din nr. facturii, dar in acelasi timp, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, organele de control au facut trimitere la anexa nr.III.1.7 din RIF, unde numarul facturii a fost inscris corect si complet, respectiv nr......

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod justificat, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de 2.300 lei ca nedeductibila fiscal, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**10.) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxx lei, xxx lei, xxx lei si respectiv xxx lei de doua ori reprezentand achizitii ce nu sunt aferente obiectului de activitate, incluse pe costuri in anii 2005, 2007 respectiv 2008 ( punctele A10, C6, C9, D5, D10 ), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in perioada verificata societatea petentă a inregistrat la cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil urmatoarele achizitii:

- in anul 2005 – suma de xxx lei reprezentand contravaloarea unei achizitii, constand intr-un set lenjerie de pat, achizitionat in baza chitantei nr...../11.2005 emisa de SC S SA.

- in anul 2007 – suma de xxx lei reprezentand c/v unor bijuterii achizitionate in baza bonului fiscal nr.x/06.2007.

- in anul 2007 – suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru caini

- in anul 2008 – suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru caini

In drept, art.21, alin. (1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

**ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

Având în vedere prevederile legale incidente cauzei, deoarece cheltuielile cu bunurile achiziționate de petenta – set lenjerie de pat, bijuterii și hrana pentru câini – nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, rezulta că, cheltuielile efectuate cu achiziționarea acestor bunuri nu pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care obiectul de activitate al petentei este „Fabricarea incaltamintei” cod CAEN 1520

Referitor la suma de xxx lei, petenta sustine ca “ cu factura respectiva s-a achizitionat un set pat pentru una dintre locuintele de serviciu folosita de petenta pentru protocol ”.

În legatură cu această afirmație aratăm următoarele:

- în Codul Fiscal nu este definită noțiunea de “locuința de serviciu pentru protocol” ci doar noțiunea de “locuința de serviciu.”

- achiziția lenjeriei de pat a fost efectuată de petenta în baza chitanței, document care servește ca document justificativ pentru înregistrarea în Registrul de casă și nu pentru încarcarea în gestiunea primitivului respectiv de înregistrare în contabilitatea cumpărătorului, funcție pe care o îndeplinește în cazul de față doar factura, astfel cum prevede HG nr.831/1997 cu modificările și completările ulterioare

- societatea nu a făcut dovada intrării în gestiune a acestui obiect de inventar, neîntocmind receipte, achiziția fiind înregistrată în contul 604 “Cheltuieli cu materiale consumabile”; această achiziție fiind de natură obiectelor de inventar, societatea avea obligația să întocmească “fișa de evidență a materialelor de natură obiectelor de inventar în folosință” (cod 14-3-9) conform prevederilor OMFP 1850/2004.

Conform prevederilor OMFP 1850/2004 fișa de evidență a materialelor de natură obiectelor de inventar:

*“1.Servește ca document de evidență a materialelor de natură obiectelor de inventar, a echipamentului și materialelor de protecție date în folosință personalului, până la scoaterea lor din uz.*

*2. Se întocmește într-un exemplar, pe măsura dării în folosință a bunurilor pe fiecare persoană, de gestionarul care eliberează obiectele respective sau de persoana desemnată să țină evidența acestora.”*

- totodată, obiectul de activitate al societății îl reprezintă „**fabricarea incaltamintei**”, fapt pentru care este evident că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării veniturilor, pentru că nu au legatură cu activitatea respectivă.

Deși petenta afirmă că „ societatea are în patrimoniu un câine de pază la hala de producție ]” nu prezintă documente de natură mijloacelor de probă reglementate de art. 49 din Codul de Procedură Fiscală cu care să

probeze cele afirmate, in situatia in care asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, SC Coste Shoes SRL nu are inregistrata nici o valoare in contul 2134 "Animale si plantatii", paza societatii fiind asigurata pe parcursul a 24 ore de catre salariati cu aceste atributii, conform statelor de plata .

Referitor la suma de xxx lei, petenta sustine ca aceasta achizitie reprezinta cadouri acordate salariatilor, prin incadrarea acestor cheltuieli in cadrul cheltuielilor sociale, deductibile limitat, in cota de 2% din fondul de salarii, potrivit prevederilor art.21, alin.3, lit.c) din legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, desi nu aduce nici o dovada, la dosarul contestatiei, prin care sa probeze ca bijuteriile cumparate au fost acordate salariatilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca aceasta achizitie s-a realizat pe baza unui bon fiscal, in conditiile in care potrivit prevederilor OMPF nr.293/2006

*"ART. I*

*Alineatul (2) al articolului 1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.042 din 23 noiembrie 2005, se modifică și va avea următorul cuprins:*

*"(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:*

*(...)*

*d) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."*

Intrucat, asa cum rezulta din textul de lege mai sus citat, bonul fiscal cu valoare mai mare de xxx lei nu reprezinta document justificativ de inregistrare a cheltuielilor, aceste cheltuieli sunt nedeductibile si in baza prevederilor art.21, alin(4), lit.f din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit suma de xxx lei pentru anul 2005, suma de xxx lei pentru anul 2007, suma de xxx lei pentru anul 2007 si suma de xxx lei pentru anul 2008 nedeductibile la calculul impozitului pe

profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Cu privire la suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu hrana pentru animale, petenta sustine ca organele de control au in scris in raportul de inspectie fiscala de doua ori ca nedeductibila aceasta suma si "prin urmare la calculul sumelor nedeductibile s-a adaugat inca o data suma de xxx lei..."

Fata de acesta afirmatie, in considerarea documentelor existente la dosarul cauzei, aratam urmatoarele: la pag. 38, pct.11 din raportul de inspectie fiscala, dintr-o eroare de redactare, a fost in scris inca o data ca nedeductibila aceasta suma, suma care se reflecta in anexa nr. III.1.2 si nu in anexa II.1.2 cum eronat afirma reprezentanta petenta, dar aceasta suma nu a fost luata in calcul de doua ori la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008, cum gresit afirma petenta.

Din analiza anexei nr.III.1.35 "Situatia privind cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar pe anul 2008", precum si anexa nr.III.1.36 "Situatia privind recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008", se constata ca aceasta suma nu a fost luata in calcul de doua ori la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008, astfel ca pretentiile petentei nu sunt intemeiate, neputand fi luate in considerare.

**11.) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxx lei si respectiv xxx lei reprezentand prestari servicii nejustificate cu documente, incluse de petenta pe costuri in anii 2005 respectiv 2007 ( punctele A11 si D10 ), s-au retinut urmatoarele**

In fapt, societatea petenta a inregistrat ca si cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil contravaloarea unor **lucrari cu macaraua**, inregistrate in baza facturii nr.xxxxxxxx/.11.2005, emisa de SC C. SRL, in anul 2005 si in baza facturii nr.xxxxxxxx/07.2007 emisa de SC C, in anul 2007.

Societatea nu a prezentat contract de prestari servicii si un deviz de lucrari, in vederea justificarii acestor cheltuieli, in timpul controlului cu privire la acest aspect organele de inspectie solicitand explicatii D-lui Z.A in calitate de administrator al SC X SRL

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21, alin.4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

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

coroborat cu punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

*"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

**- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare;**

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

La art. 6 din Legea 82/1991 republicata se arata:

*„(1) 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.”*

Având in vedere ca SC X SRL nu deține documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca nu se poate justifica majorarea cheltuielilor cu serviciile executate de terți, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

Astfel, întrucât societatea nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor, in mod corect si legal organele de inspecție fiscala au considerat suma de xxx lei si suma de xxx lei ca nedeductibila la calulul profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Reprezentanta petentei afirma ca serviciul a constat in descarcarea unor ambalaje grele, iar serviciul prestat a durat cateva ore, conditii in care „este ilar sa solicitati prestatorului contract de prestari servicii si deviz de lucrari pentru descarcarea unor ambalaje”. Fata de aceste afirmatii facem urmatoarele precizari:

- organele de control au solicitat societatii petente prezentarea contractului de prestari servicii si de asemenea explicatii scrise cu privire la justificarea acestor cheltuieli, inasa administratorul Z.A nu a prezentat detalii referitoare la acestea.

- din factura nu rezulta ca lucrarile cu macaraua au constat in descarcarea unor ambalaje grele ca a durat cateva ore, asa cum sustine petenta.

-conform art.160 alin.(1) din OG nr.92/2003 republicata “contribuabilul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte

date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

-organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile cu prestarile de servicii, in functie de documentele prezentate de societate si de prevederile legale incidente in perioada verificata

Invederam ca societatea petenta avea dreptul de a inregistra cheltuieli cu prestari servicii in quantumul pe care il considera necesar pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt justificate cu documentele prevazute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, contractul fiind una din conditii, dar nu singura.

- societatea trebuia sa probeze cu documente care sa cuprinda cu relevanta continutul operatiunii patrimoniale si datele cantitative aferente operatiunilor efectuate in conditiile in care, conform pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare, prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzatoare.

Mai mult, in ceea ce priveste posibilitatea diminuării masei impozabile si implicit a impozitului pe profit prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, s-a pronuntat Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, in care referitor la aplicarea dispozitiilor art. 145 alin. 8 lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedura civila, prin care s-a decis:

*« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.*

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

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit suma de xxx lei pentru anul 2005, si suma de xxx lei pentru anul 2007 nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**12) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de 895.913 lei aferenta anului fiscal 2005, xxxx lei aferenta anului fiscal 2006, xxxxx lei aferenta anului fiscal 2007 si xxxx lei aferenta anului fiscal 2008 reprezentand cheltuielile efectuate de petenta cu manopera, inscrite in facturile emise de SC R SRL (punctele A12, B8, C12 si respectiv D12), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat ca societatea petenta a inregistrat in avans, cheltuieli cu manopera, in baza facturilor emise de SC R SRL, pentru care nu au existat intrari in gestiune a produselor prelucrate, respectiv pantofi, decat in perioade ulterioare celor in care au fost inregistrate cheltuielile cu manopera dupa cum urmeaza:

**Pentru anul 2005**

SC X SRL a inregistrat in perioada aprilie-decembrie 2005, in contul 628.02 "Cheltuieli manopera executate de terti", contravaloarea facturilor de manopera emise de SC R SRL, in suma totala de xxxxxxx lei.

Din analiza fisei de magazie a SC SRL privind intrarile de perechi de incaltaminte executate de SC R SRL s-a constatat ca numarul perechilor inscrite in facturile emise de catre SC R SRL in perioada aprilie-decembrie 2005 este mai mare decat numarul perechilor inscrite in fisa de magazie intocmita pentru aceasta perioada.

Pe baza fiselor de magazie si a facturilor emise de SC R SRL, organele de inspectie fiscala au intocmit situatia comparativa privind intrarile de perechi de incaltaminte, conform documentelor aratate mai sus constatand ca in perioada aprilie-decembrie 2005, S.C X S.R.L a inregistrat cheltuieli cu manopera in suma de xxxxxxx lei, aferente unui numar de xxxxxx perechi de pantofi( conform facturilor emise de SC R), dar conform fiselor de magazie, sunt inregistrate ca intrari un nr. de xxxxxxx perechi de pantofi.

Rezulta astfel o diferenta de xxxxxxx perechi de pantofi a caror intrare nu se regaseste in fisa de magazie intocmita pentru perioada aprilie-decembrie 2005.Organele de inspectie fiscala au solicitat o nota explicativa cu privire la acest aspect d-lui Zandona Antonio in calitate de administrator al SC X SRL , insa acesta a refuzat sa dea explicatiile scrise cu privire la acest aspect.

Cheltuielile cu manopera aferenta perechilor de pantofi a caror intrare nu se regaseste in fisa de magazie pe perioada aprilie-decembrie 2005 sunt in suma de xxxxxx lei, inscrierea acestora ca si cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit avand drept consecinta denaturarea masei impozabile, majorarea cheltuielilor deductibile avand drept rezultat diminuarea masei impozabile a profitului, in anul 2005 petenta inregistrand in evidenta contabila pierdere fiscala.

Astfel prin deducerea cheltuielilor cu manopera in suma de 895.913 lei ,**petenta a incalcat prevederile art.21, alin.(1) si ale art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care in mod correct si legal organele de inspectie fiscala **au stabilit ca suma de xxxxxx lei reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.****

#### **Pentru anul 2006:**

Societatea a inregistrat in anul 2006, in contul 628.02 "Cheltuieli manopera executate de terti", contravaloarea facturilor de manopera emise de SC R SRL, in suma totala de xxxxxxxx lei .

Din analiza fisei de magazie a SC X SRL privind intrarile de perechi de incaltaminte executate de SC R SRL, s-a constatat ca numarul perechilor inscrise in facturile emise de catre SC R SRL in anul 2006 nu corespunde cu cele inscrise in fisele de magazie, in unele luni fiind mai mare, iar in altele mai mic.

Pe baza fiselor de magazie si a facturilor emise de SC R SRL, organele de inspectie fiscala au intocmit situatia comparativa privind intrarile de perechi de incaltaminte, conform documentelor mentionate mai sus, constatand ca in anul 2006, S.C X S.R.L a inregistrat cheltuieli cu manopera in suma de xxxxxxxx lei, aferent unui numar de xxxxxx perechi de pantofi( conform facturilor emise de SC R), dar conform fiselor de magazie, sunt inregistrate ca intrari un nr. de xxxxxx perechi de pantofi.Rezulta astfel inregistrate in fisa de magazie in anul 2006 un nr. de xxxxxxxx perechi de pantofi mai mult decat in facturile emise in anul 2006.

In fapt, incepand cu trimestrul III 2006, societatea a inregistrat intrarile de perechi de pantofi pentru care au fost emise facturi de manopera in valoare de xxxxx lei in anul 2005 si pentru care nu au fost inregistrate intrarile la momentul respectiv, asa cum s-a prezentat in cadrul constatarilor privind impozitul pe profit aferent perioadei aprilie-decembrie 2005.

In cursul anului 2006, situatia se prezinta astfel:

#### Pentru trim.I 2006:

- nr. perechi pantofi conform facturilor: xxxxx
- cheltuielile cu manopera conform facturilor: xxxxxxxxx lei ;
- nr. perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxxxxx;
- cheltuieli nedeductibile cu manopera aferente perechilor de pantofi care nu sunt intrati in gestiune : xxxxxxxx lei;

#### Pentru trim.II 2006:

- nr. perechi pantofi conform facturilor: xxxxxx
- cheltuielile cu manopera conform facturilor : xxxxxxxxx lei ;
- nr. perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxxxxx;

- cheltuieli nedeductibile cu manopera aferente perechilor de pantofi care nu sunt intrati in gestiune : xxxxxx lei;

Pentru trim.III 2006:

- nr. perechi pantofi conform facturilor: xxxxxxxx
- cheltuielile cu manopera conform facturilor: xxxxxxxx lei ;
- nr.perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera, aferente diferentei de perechi de pantofi intrati in gestiune in nr. mai mare decat rezulta din facturi: xxxxx lei;

Pentru trim.IV 2006:

- nr. perechi pantofi conform facturilor: xxxxxxxx
- cheltuielile cu manopera conform facturilor: xxxxxxxx lei ;
- nr.perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxxxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera, aferente diferentei de perechi de pantofi intrati in gestiune in numar mai mare decat rezulta din facturi : xxxxxx lei;

Prin faptul ca a considerat ca si deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile cu manopera in suma de xxxxxx pentru trimestrul I 2006 si in suma de xxxxxx pentru trimestrul II 2006 , petenta a denaturat masa impozabila a profitului, majorand aceste cheltuieli deductibile, cu consecinta diminurarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit datorat, ingnorand prevederile exprese ale art.21, alin.(1), alin.(4), lit.f), alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal **au stabilit suma de xxxxxxx lei ca nedeductibila fiscal in anul 2006.**

Urmare a faptului ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca manopera nu a fost realizata in momentul inregistrarii de catre petenta a acestor cheltuieli cu manopera, ci mai tarziu, respectiv in anul 2006, cand conform fiselor de magazie se regaseste intrarea perechilor de pantofi aferenta acestei manopere, in mod corect si legal, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala **au stabilit ca si cheltuieli deductibile pentru trim.III 2006 suma de xxxxxx lei, iar pentru trim.IV 2006 suma de xxxxxx lei,** reprezentand cheltuieli cu manopera care au fost considerate nedeductibile in anul 2005.

**Pentru anul 2007**

Societatea a inregistrat intrarea in gestiune a unui nr. de xxxxxxx perechi de pantofi a caror manopera a fost executata de catre SC R SRL, fara a inregistra in anul 2007 cheltuieli cu manopera, deoarece aceste

cheltuieli au fost inregistrate in anul 2005 si 2006, in baza facturilor emise la aceea data de catre SC R SRL, asa cum s-a prezentat in cadrul constatarilor privind impozitul pe profit aferent anului 2005 si 2006.

Pentru anul 2007 se constata urmatoarea situatie :

Pentru trim.I 2007:

- facturi emise in trim.I 2007: 0;
- nr. perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera aferente celor xxxx perechi de pantofi care sunt intrati in gestiune : xxxxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in 2005 si 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Pentru trim.II 2007:

- facturi emise in trim.II 2007: 0;
- nr. perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera aferente celor xxxx perechi de pantofi care sunt intrati in gestiune : xxxxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in 2005 si 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Pentru trim.III 2007:

- facturi emise in trim.III 2007: 0;
- nr.perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera, aferente celor xxxx perechi de pantofi intrati in gestiune : xxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in 2005 si 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Pentru trim.IV 2007:

- facturi emise in trim.IV 2007: 0;
- nr.perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera, aferente celor xxxx perechi de pantofi intrati in gestiune : xxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in 2005 si 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Neinregistrarea intrarilor in fisa de magazie a produselor pe care petenta sustine ca SC R le-a prelucrat in perioada in care au fost intocmite facturile au determinat concluzia ca in realitate manopera nu a

fost executata la momentul intocmirii facturilor, ci la momentul cand a fost efectuata livrarea, un argument in acest sens fiind si faptul ca in situatia prezentata in anexa nr. III.1.10 din raportul de inspectie fiscala, SC X SRL a inregistrat numarul de perechi de pantofi prelucrati si livrati de SC R SRL, precum si mentiuni cu privire la numarul de angajati care au efectuat manopera respectiva. Din aceasta situatie rezulta faptul ca numarul de perechi de pantofi inregistrati in facturi ca fiind realizati la momentul facturarii este nereal, aceasta cantitate de pantofi neputand fi realizata cu numarul de salariati specificati in anexa nr. III.1.10.

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

In conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala **au stabilit cheltuieli deductibile cu manopera in anul 2007, in suma de xxxxxx lei**, aferente perechilor de pantofi intrati in gestiune in anul 2007, cheltuieli care in anul 2005 si 2006 au fost stabilite ca nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

#### **Pentru anul 2008**

Societatea petenta a inregistrat in anul 2008, in contul 628.02 "Cheltuieli manopera executate de terti", contravaloarea facturii de manopera nr...../06.2008 emisa de SC R SRL, in suma totala de 90.100 lei , aferenta realizarii unui nr. de xxxxx perechi de incaltaminte.

Din analiza fisei de magazie a SC X SRL privind intrarile de perechi de incaltaminte executate de SC R SRL in aceasta perioada s-a constatat ca numarul perechilor de pantofi intrati in gestiune de la SC R SRL este de xxxxx, fata de cele xxxxx perechi cuprinse in factura mai sus citata.

In fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat ca petenta a inregistrat intrarile de perechi de pantofi pentru care au fost emise facturi de manopera in anul 2006 si pentru care nu au fost inregistrate intrarile la momentul respectiv, asa cum s-a prezentat in cadrul constatarilor privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

Situatia privind cheltuielile cu manopera, precum si intrarile de perechi de pantofi in gestiune se prezinta astfel :

#### Pentru trim.I 2008:

- facturi emise in trim.I 2008: 0;
- nr. perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera aferente celor xxxxx perechi de pantofi care sunt intrati in gestiune : xxxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie

fiscala ca nedeductibile in anul 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Pentru trim.II 2008:

- nr. perechi pantofi conform facturilor: xxxx
- cheltuielile cu manopera conform facturilor : xxxx lei ;
- nr. perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera aferente diferentei de perechi de pantofi care sunt intrati in gestiune fata de cei din factura : xxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in anul 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Pentru trim.III 2008:

- facturi emise in trim.III 2008: 0;
- nr.perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera, aferente celor xxxxxx perechi de pantofi intrati in gestiune : xxxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in anul 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Pentru trim.IV 2008:

- facturi emise in trim.IV 2008: 0;
- nr.perechi pantofi intrati in gestiune conform fiselor de magazie: xxxx;
- cheltuieli deductibile cu manopera, aferente celor xxxx perechi de pantofi intrati in gestiune : xxxxx lei; (pentru aceste perechi de pantofi cheltuielile cu manopera au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile in anul 2006, deoarece in realitate manopera nu era realizata la momentul respectiv).

Neinregistrarea intrarilor in fisa de magazie a produselor pe care petenta sustine ca SC R SRL le-a prelucrat in perioada in care au fost intocmite facturile determina concluzia ca in realitate manopera nu a fost executata la momentul intocmirii facturilor, ci la momentul cand a fost efectuata livrarea, un argument in acest sens fiind si faptul ca in situatia prezentata in anexa nr. III.1.10 din raportul de inspectie fiscala, SC X SRL a in scris numarul de perechi de pantofi prelucrati si livrati de SC R SRL, precum si mentiuni cu privire la numarul de angajati care au efectuat manopera respectiva. Din aceasta situatie rezulta faptul ca numarul de perechi de pantofi in scris in facturi ca fiind realizati la momentul facturarii este nereal, aceasta cantitate de pantofi neputand fi realizata cu numarul de salariati specificati in anexa nr. III.1.10, motiv pentru care organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au considerat cheltuielile cu manopera nedeductibile in anul 2006, pentru perechile de pantofi intrati in gestiune in anul 2008, iar in anul 2008, le-au admis drept deductibile,

chiar daca in fapt nu au fost emise facturi, ele fiind emise in anul 2006, desi in realitate manopera nu a fost realizata la momentul respectiv.

Conform prevederilor pct.13 din HG 44/2004, "veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin".

Avand in vedere acest aspect, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala **au stabilit cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil cu manopera in anul 2008, in suma xxxx lei**, cheltuieli care in anul 2006 au fost stabilite ca nedeductibile la determinarea profitului impozabil; in conditiile in care, intre SC R SRL si SC X SRL exista relatii de afiliere, prin faptul ca asociatul unic al SC X SRL este si asociat al SC R SRL.

In drept, conform prevederilor art.21, alin.(1) si art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

#### ART. 21

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

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt nedeductibile:*

(...)

*f) cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii **prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz, potrivit normelor.**"*

Potrivit pct. 48 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile, in aplicarea prevederilor art. 21, alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarife percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului, sau pe durata realizării obiectului contractului;*

*- prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

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

Fata de prevederile legale mai sus citate se retine ca, chiar in conditiile existentei facturii emise de SC R SRL, aceasta nu poate avea caracter de document justificativ , atata timp cat nu exista dovada realitatii efectuării manoperei si intrarii in gestiune a perechilor de pantofi.

Neinregistrarea intrarilor in fisa de magazie a produselor pe care petenta sustine ca le-a prelucrat in perioada in care au fost intocmite facturile au condus la concluzia ca de fapt manopera nu a fost executata la momentul intocmirii facturilor, incalcandu-se principiul independentei exercitiului 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 in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzătoare exercitiului financiar pentru care se face raportarea, fara a se tine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților si cu ignorarea dispozitiilor art. 16 din Codul Fiscal, cu consecinta denaturarii masei impozabile e profitului in toata perioada verificata.

Potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare:

*„ Art. 19*

*(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.(...)si prevederile pct.13 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare :*

*„Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia ii aparțin(....)”*

Potrivit Secțiunii a 6-a Politici contabile si note explicative - Corectarea erorilor contabile din OMF nr.306/2002 se precizează:

*„6.9. - Erorile contabile pot sa apăra ca urmare a unui calcul greșit, a aplicării greșite a metodelor contabile, a interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor.*

*Corectarea unei asemenea erori aferente perioadelor anterioare poate fi efectuata pe seama rezultatului perioadei curente. Atunci când este afectata credibilitatea situațiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectuează pe seama rezultatului reportat.”*

iar la punctul 63 din O.M.F. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, se arata:

*“ Corectarea erorilor contabile*

*63. - (1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.”*

În raport de cele prezentate, se reține că, în condițiile în care societatea petentă nu a putut dovedi cu documente realitatea cheltuielilor efectuate cu manopera facturată de S.C. R S.R.L. în sumă de xxxxxx lei în anul 2005, respectiv în sumă de xxxxxx lei în trimestrul I și II 2006, pentru această perioadă societatea petenta a încălcat prevederile art. 16, art. 21 alin. (1) , art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare astfel încât în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil respectiv a impozitului pe profit datorat pentru această perioadă.

În ceea ce privește perioada trimestrului III și IV 2006, respectiv anii fiscali 2007 și 2008, se reține că, pe măsură ce societatea a făcut dovada intrărilor în gestiune a bunurilor pentru care a fost facturată manopera ( perechi de pantofi), organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu manopera facturate de S.C. R S.R.L. ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, astfel că pentru anul 2006 ( perioada trimestrului III și IV ) au fost majorate cheltuielile deductibile cu suma de xxxxx lei, pentru anul 2007 cu suma de xxxxxx lei și pentru anul 2008 cu suma de xxxx lei, în considerarea actelor normative precitate.

Față de cele prezentate mai sus, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că societatea petentă nu a respectat prevederile legale referitoare la justificarea cheltuielilor pentru care a pretins să fie considerate ca deductibile la determinarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**13) În legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 624 "Cheltuieli privind transportul de bunuri și persoane", în baza facturilor emise de firma PGG din Italia, în anul 2006 ( punctul B5), s-au reținut următoarele:**

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

Intrucât din specificațiile din facturi nu s-a putut determina natura operațiunilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către petenta, s-au solicitat explicații scrise, iar prin nota explicativă luată de d-lui Balint Gheorghe, în calitate de contabil șef al SC X SRL acesta a arătat că facturile respective reprezintă contravaloarea **cheltuielilor de staționare** legate de transportul unor marfuri în Ucraina și din Ucraina.

În drept, art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

*m). cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”;*

coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, unde se specifica:

„ 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

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

Astfel conditiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus prezentate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor.

Potrivit specificatiilor de pe facturi si documentelor de transport (CMR-uri) precum si a declaratiilor vamale de import si export, s-a constatat ca operatiunile de import si export si implicit transportul aferent s-au desfasurat in anul fiscal 2005, iar facturile au fost emise in anul 2006.

In vederea justificarii acestor cheltuieli SC X SRL a prezentat contractul FN/2005 incheiat cu firma PGGG din Italia.(anexa III.1.17 A)

Din analiza contractului FN/2005 prezentat de societate s-a constatat ca data incheierii contractului este ulterioara prestarii serviciilor de transport, iar in contract nu se specifica tariful perceput pentru transport si nici tariful pentru fiecare zi de stationare.

Din analiza facturilor emise de firma Polese Gianfranco Groupage-Trasporti Internazionali din Italia, precum si a documentelor de transport s-au constatat urmatoarele:

-referitor la factura nr...../01.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxxx lei( xxxxx EUR), se refera la perioada 01.02.2005-20.02.2005, perioada care a fost cuprinsa in inspectia fiscala pentru care s-a incheiat raportul de inspectie fiscala nr...../06.2005, astfel incat organele de inspectie fiscala nu au mai avut posibilitatea sa constate daca nu au fost facturate aceste cheltuieli si in perioada 01.02.2005-20.02.2005.

-referitor la factura nr. .... /01.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de .... lei( xxxxx EUR), se refera la perioada 21.02.2005-19.03.2005, perioada care a fost cuprinsa in

inspectia fiscala pentru care s-a incheiat raportul de inspectie fiscala nr...../06.2005, astfel incat organele de inspectie fiscala nu au mai avut posibilitatea sa constate daca nu au fost facturate aceste cheltuieli si in perioada 21.02.2005-19.03.2005.

-referitor la factura nr. .../05.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxxx lei( xxxxx EUR), se refera la perioada 09.05.2005-06.06.2005; transportul este aferent unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr...../05.2005 si documentul de transport-CMR in data de 11.05.2005, iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de 18.05.2005; reiese astfel, ca perioada derularii transportului a fost de 7 zile, astfel incat nu se justifica facturarea unor zile de stationare in nr. de 33 zile, cat este specificat in factura, in conditiile in care toata durata transportului a fost de 7 zile; perioada derularii transportului a inceput in data de 12.05.2005, prima viza a vamii din Ucraina este in data de **13.05.2005**, iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de **18.05.2005**; numararea zilelor de stationare neputand astfel incepe din data de 09.05.2005; totodata in factura se specifica si ruta Ucraina -Romania, ori societatea nu a prezentat declaratie vamala de import si document de transport din care sa rezulta faptul ca importul s-a efectuat cu acelasi mijloc de transport specificat in factura .

-referitor la factura nr. ..../05.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxxxx lei( xxxxx EUR) se refera la perioada 19.06.2005-04.07.2005; transportul este aferent unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr...../06.2005 si documentul de transport-CMR in data de 21.06.2005, iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de 01.07.2005; reiese astfel ca perioada derularii transportului este de 10 zile si nu de 23 de zile, cat este specificat in factura; pe de alta parte, prima viza a vamii din Ucraina este din data de 25.06.2005, astfel incat zilele de stationare in vama nu puteau incepe de la data de 19.06.2005; totodata in factura se specifica si ruta Ucraina -Romania, ori societatea nu a prezentat declaratie vamala de import si document de transport din care sa rezulta faptul ca importul s-a efectuat cu acelasi mijloc de transport specificat in factura .

-referitor la factura nr. .../05.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxx lei( xxxxx EUR), se refera la perioada 09.08.2005-22.08.2005; transportul este aferent unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr.xxxxx/08.2005 si documentul de transport-CMR in data de 10.08.2005, iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de 12.08.2005; reiese astfel ca perioada derularii transportului este de 2 zile si nu de 19 zile, cat este specificat in factura, conditii in care nici nu se pune problema existentei zilelor de stationare; totodata in factura se specifica si ruta Ucraina -Romania, ori societatea nu a prezentat declaratie vamala de import si document de transport din care sa rezulta faptul ca importul s-a efectuat cu acelasi mijloc de transport specificat in factura .

-referitor la factura nr. xxx/05.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxxx lei (xxxxx EUR) se refera la perioada 19.09.2005-04.10.2005; transportul este aferent unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr.80765/21.09.2005 si documentul de transport-CMR in data de 21.09.2005 , prima viza a vamii din Ucraina este din data de 22.06.2009 iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de 26.09.2005; reiese astfel ca perioada derularii transportului aferent exportului este de 5 zile ;

De asemenea transportul este aferent unui import din Ucraina pentru care s-a intocmit CMR in data de 30.09.2005 si declaratia vamala de import nr.84831/03.10.2005, perioada de timp normala in derularea unei operatiuni de import si ca atare nu se justifica facturarea unor cheltuieli de stationare.

-referitor la factura nr. Xxxx/05.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxxx lei (xxxxx EUR), se refera la perioada 17.11.2005-29.11.2005; transportul este aferent unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr...../21.11.2005 si unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr...../11.2005, documentul de transport-CMR a fost intocmit in data de 18.11.2005, iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de 24.11.2005; reiese astfel ca perioada derularii transportului este de 3 zile, perioada de timp normala in desfasurarea unei operatiuni de export , conditii in care facturarea unor zile de stationare care in realitate nu au existat este nejustificata, neavand suport legal; totodata in factura se specifica si ruta Ucraina -Romania, ori societatea nu a prezentat declaratie vamala de import si document de transport din care sa rezulta ca ce mijlocul de transport specificat in factura s-a efectuat si un import, care sa implice astfel zile de stationare;

- referitor la factura nr. xxx/05.2006: cheltuielile de stationare aferente acestei facturi, in suma de xxxxx lei(xxxx EUR) se refera la 23 de zile de stationare fara a se specifica perioada; transportul este aferent unui export pentru care s-a intocmit declaratia vamala de export nr...../12.2005 si documentul de transport-CMR in data de 14.12.2005, prima viza a vamii din Ucraina este din data de 15.12.2005, iar ultima viza a vamii din Ucraina este din data de 19.12.2005; reiese astfel ca perioada derularii transportului este de 5 zile, si astfel facturarea zilelor de stationare in numar de 23, inscise in factura este lipsita de suport real, nefiind legala; desi in factura se specifica de doua ori ruta Romania-Ucraina si de doua ori ruta Ucraina-romania, petenta nu a prezentat decat documentele descrise mai sus, respectiv pentru un singur export;

Fata de starea de fapt mai sus descrisa, confirmata de documentele existente la dosarul cauzei s-au retinut urmatoarele:

- chiar daca facturile au fost emise in anul fiscal 2006, serviciile de transport au avut loc in anul fiscal 2005, contractul incheiat intre SC X SRL si firma GG din Italia fiind semnat in data de 01.10.2005, asadar serviciile

de transport care s-au derulat in anul fiscal 2005, anterior incheierii contractului si pentru care s-au emis facturile nu au avut la baza un contract scris.

- facturile nr.....,.... din 08.01.2006 se refera la cheltuieli aferente unor servicii de transport care au avut loc in perioada 01.02.2005 – 19.03.2005, perioada care a cuprins inspectia fiscala pentru care s-a intocmit raportul de inspectie fiscala nr...../06.2005.

- din analiza documentelor de transport prezentate de petenta, care fac dovada realitatii transporturilor rezulta un numar de zile de stationare mai mic decat numarul zilelor de stationare inscrise in facturile emise de firma GG din Italia.

Din cele relatate mai sus coroborat cu prevederile legale incidente cauzei, se retine ca, in conditiile in care societatea nu a prezentat nici un document justificativ **privind stabilirea partii care suporta cheltuielile aferente zilelor de stationare, tariful perceput pentru zilele de stationare, tariful perceput pentru efectuarea serviciului de transport**, operatiunea economica nu poate produce efecte in plan fiscal, in sensul deductibilitatii din profitul impozabil a sumei de xxxx lei.

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, se prevede:

„ (1) 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.”

iar la pct.1.3 din Regulamentul de aplicare a Legii 82/1991, nr.306/2002 se arata:

„Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul întreprinderii care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii acestuia;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”

Având in vedere ca SC X SRL nu deține documente justificative care sa faca dovada realitatii numarului de zile de stationare a caror contravaloare a in scris-o la cheletuilei deductibile, cu consecinta diminurarii masei impozabile, se retine ca majorarea cheltuielilor deductibile cu suma de xxxxxx lei nu are suport legal.

In contestatia formulata, reprezentanta petentei afirma ca la intocmirea facturilor respective, "transportatorul a luat in calcul zilele de stationare in vama la dus si la intors precum si **zilele de stationare la descarcarea marfii, zile care nu sunt cuprinse in CMR**".

In nota explicativa luata d-lui BG, contabilul societatii, acesta declara ca zilele de stationare se datoreaza faptului ca "la vama Ucraineana dureaza foarte mult formalitatile de import.", nedeclarand ca este vorba si despre zile de stationare pentru descarcarea marfii, pe care de altfel nici un transportator nu le factureaza separat, ci le are in vedere la negocierea tarifului perceput pentru transportul efectuat, avand in vedere ca acest timp pentru descarcarea marfii poate fi prevazut din momentul efectuarii comenzii, cand se stabileste cantitatea de marfa ce va fi transportata, astfel incat transportatorul poate estima cat timp va lua descarcarea marfii pe care o transporta.

In legatura cu afirmatia reprezentantei petentei potrivit careia zilele de stationare au fost calculate corect de catre transportator, aceasta afirmatie nu este reala avand in vedere ca organele de control au consemnat inadvertente intre numarul de zile de stationare care rezulta din facturile respective si numarul total de zile aferente derularii transporturilor care rezulta din documentele de transport (CMR), precum si din declaratiile vamale de import sau export.

Petenta sustine ca "potrivit conventiei din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport international(CMR), art.4, proba contractului de transport se face prin scrisoarea de trasura numita CMR, nefiind necesar a se intocmi un alt contract, asa cum gresit au solicitat organele de control."

Fata de aceste afirmatii facem urmatoarele precizari:

Potrivit Conventiei din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport international(CMR),

**"ART. 4**

*Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trasura. Absenta, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trasura nu afectează nici existenta, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentei convenții."*

**"ART. 9**

*1. Scrisoarea de trasura face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator."*

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

*Totodata conform prevederilor conventiei amintite:*

**"ART. 6**

*1. Scrisoarea de trasura trebuie sa conțină următoarele date:*

- a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*

- c) numele și adresa transportatorului;
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia.
- e) numele și adresa destinatarului;
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
- h) greutatea brută sau cantitatea altfel exprimată a mărfii;
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);**
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
- k) indicația ca transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.

2. Dacă este cazul, scrisoarea de trasura trebuie să conțină și indicațiile următoare:

- a) interzicerea transbordării;
- b) cheltuielile pe care expeditorul le ia asupra sa;
- c) totalul sumelor ramburs de perceput la eliberarea mărfii;
- d) valoarea declarată a mărfii și suma care reprezintă interesul special la eliberare;
- e) instrucțiunile expeditorului către transportator cu privire la asigurarea mărfii;
- f) termenul convenit în care transportul trebuie să fie efectuat;
- g) lista documentelor remise transportatorului.

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trasura orice altă indicație pe care ele o considera utilă.”

Totodată, în condițiile în care reprezentanta petentei susține că nu este necesar contractul de transport, scrisoarea de trasura fiind CMR și totodată scrisoarea de trasura tinând loc de contract, societății petente îi incumbă obligația dovedirii **faptului că în CMR s-au înscris mențiuni cu privire la partea care suportă “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 suportă 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 că aceste informații nu se regăsesc în CMR.

În condițiile în care societatea petentă a suportat cheltuieli de staționare, în mod justificat organele de control au solicitat contract pentru a putea verifica partea care suportă cheltuielile de staționare, condițiile precum și tariful perceput pentru aceste zile de staționare.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia “este ilare să solicite transportatorului situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice materiale

corespunzatoare”, precum si referitor la afirmatia petentei potrivit careia “petenta nu a incalcat dispozitiile pct.48 din HG 44/2003 in aplicarea prevederilor art.21, alin.4, lit.m) din legea nr.571/2003, acestea nefiind aplicabile in cazul transporturilor, pentru ca nu pot fi indeplinite cumulativ cerintele prevazute la pct.48 ” facem urmatoarele precizari:

- organele de inspectie fiscala nu au solicitat transportatorului, ci societatii petente contractul de prestari servicii pentru transport.

- potrivit prevederilor pct.48 din HG 44/2004, liniuta a doua, documentele care pot fi prezentate pentru justificarea serviciului pot fi “alte materiale corespunzatoare”.

- prin faptul ca organele de inspectie fiscala au citat integral textul pct.48 din HG 44/2004 rezulta cu puterea evidentei ca pentru justificarea cheltuielilor cu zilele de stationare societatea nu trebuia sa prezinte situatii de lucrari, studii de fezabilitate, de piata. Aceste prevederi se refera la servicii in general, iar in functie de tipul de serviciu, societatea poate prezenta documentele respective, in acest sens fiind facuta mentiunea din textul de lege” sau alte materiale corespunzatoare”.

- conform art.160 alin.(1) din OG nr.92/2003 republicata “contribuabilul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

- organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile, in functie de documentele prezentate de societate si de prevederile legale incidente in perioada verificata;

- societatea avea dreptul de a inregistra cheltuieli cu prestari servicii in cuantumul pe care il considera necesar pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt justificate cu documentele prevazute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare.

Conditiiile prevazute la art.48 din HG 44/2004 pe care societatea trebuia sa le indeplineasca pentru a putea deduce la determinarea profitului impozabil, cheltuielile cu zilele de stationare aferente transportului sunt:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarife percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului, sau pe durata realizarii obiectului contractului;

- prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: orice alte materiale corespunzatoare;

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

Rezulta astfel ca societatea avea posibilitatea și obligația îndeplinirii cumulative a condițiilor prevăzute la pct.48 din HG 44/2004 în aplicarea prevederilor art.21, alin.(1) și ale art.21, alin.4) lit.m din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia:

“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.” facem următoarele precizări:

Simplul acord între părți nu constituie condiția esențială și absolută pentru justificarea deductibilității fiscale a unor cheltuieli, fiind necesară îndeplinirea condițiilor prevăzute de normele legale care reglementează în domeniul impozitului pe profit.

Potrivit evidentei contabile,(fisa cont” casa în valută”), contravaloarea facturilor emise de firma de transport este achitată integral prin numerar în valută.

Asa cum s-a arătat și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele justificative pe baza cărora s-a efectuat plata facturilor emise de firma PGG din Italia; societatea a prezentat ca document justificativ pentru dovada achitării facturilor dispoziții de plată către casierie prin care administratorul societății a ridicat bani în numerar, fără a fi prezentate documente emise din partea firmei de transport, prin care să se facă dovada achitării acestor facturi.

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:

*« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.*

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

Totodata, pe toata perioada verificata, societatea a beneficiat de servicii de transport prestate si de alte firme de transport, dar nici una dintre acestea nu a facturat cheltuieli privind zile de stationare.

Avand in vedere cele prezentate, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod correct si legal au stabilit suma de xxxxxx lei ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art..21, alin.(1),art.21, alin.4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

**14) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxxxx lei, reprezentand comision pentru vanzarea unui apartament, inregistrat pe costuri in anul 2006(punctul B6), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a inregistrat in luna august 2006 cheltuieli in suma de xxxxx lei, in baza facturii nr...../08.2006 emisa de SC A SRL reprezentand **comision pentru vanzarea unui apartament** situat la adresa din Arad nr.1

Organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxx lei ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare intrucat **apartamentul situat la adresa din Arad nr.1** nu se afla in patrimoniul SC X SRL.

In drept, art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

#### **ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

În raport de prevederile legale mai sus citate, se reține că, in conditiile in care apartamentul situat la adresa din Arad, NR.1 care face obiectul contractului de intermediere nr...../ 2006, existent la dosarul cauzei, nu se afla in patrimoniul SC X SRL, cheltuiala reprezentand comisionul pentru vanzarea acestui apartament, in suma de xxxx lei inregistrata in baza facturii nr...../08.2006 emisa de SC A SRL, nu este justificata in folosul realizarii de venituri impozabile a societatii.

Referitor la sustinerea petentei ca, apartamentul pentru care societatea a inregistrat cheltuieli cu comisionul de vanzare a fost in patrimoniul sau, dar din greseala, in contractul nr.xxx din data de.2006 de intermediere privind vanzarea apartamentului, (prezentat in copie la contestatia depusa), a fost trecuta alta adresa, respectiv str. .... nr.2, in loc de str..... nr.1 invederam ca aceasta nu poate fi luata in considerare, in conditiile in care, petenta nu probeaza cu documente de natura mijlocelor de proba reglementate de art. 49 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cele afirmate in contestatie.

**15) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxxx lei pentru anul 2006, suma de xxxx lei pentru anul 2007, suma de xxxx lei pentru anul 2008 si suma de xxxx lei pentru anul 2009 reprezenatand cheltuieli cu amortizarea pentru cladiri proprietatea petentei, pe care aceasta le-a pus la dispozitia altor persoane juridice in mod gratuit (punctele B7, C11, D11 respectiv E2), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a inregistrat, in perioada verificata, cheltuieli cu amortizarea aferente unor cladiri aflate in proprietatea sa, care au fost puse in mod gratuit la dispozitia altor persoane juridice (comodat), dupa cum urmeaza:

- pentru anul 2006 – suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru: cladirea situata la adresa din Arad, str..... nr.2-4si pentru cladirea situata la adresa din localitatea Livada, apartamentul situat la adresa din Arad, str. .... nr.1 si nr. 2 si pentru apartamentul situat la adresa din Arad, .....

- pentru anul 2007 – suma de xxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru: cladirea situata la adresa din Arad, str..... nr.2-4 si pentru cladirea situata la adresa din localitatea Livada si pentru apartamentele aflate in patrimoniu, dar in legatura cu care nu au putut face dovada ca au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii cu consecinta obtinerii de venituri impozabile.

- pentru anul 2008 – suma de xxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru cladirea situata la adresa din Arad, str.....nr.2-4 si pentru cladirea situata la adresa din localitatea Livada si pentru apartamentul situat la adresa din Arad, bloc 39-40

- pentru anul 2009 – suma de xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru cladirea situata la adresa din localitatea Livada

In drept, art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

#### **ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Fata de prevederile legale mai sus citate, se retine ca, in conditiile in care societatea petenta nu a realizat venituri din detinerea imobilelor, acestea fiind puse la dispozitia altor persoane juridice in mod gratuit, cu titlu de comodat, cheltuielile cu amortizarea acestor cladiri nu pot fi considerate ca fiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Societatea petenta nu a respectat prevederea legala cuprinsa la art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit careia pentru a putea fi deductibile cheltuielile trebuie sa fie efectuate in scopul realizarii veniturilor sale impozabile, deoarece, asa cum s-a aratat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, aceste mijloace fixe nu au participat la realizarea veniturilor sale impozabile,

decat incepand cu luna martie 2008, si in acest caz, doar hala din localitatea Livada cand au fost obtinute venituri din inchiriere. Este evident ca nu a existat intentia de a obtine venituri impozabile, cu atat mai putin din activitatea de baza, atat timp, cat in aceeasi perioada in care cladirile au fost puse la dispozitia altor persoane juridice in mod gratuit, cu titlu de comodat, societatea petenta a desfasurat activitatea principala, generatoare de venituri intr-o hala inchiriata de la SC G SRL, respectiv in Arad pentru care a achitat lunar suma de xxxx USD +TVA.

De asemenea, nici apartamentele detinute in proprietate nu au concurat la realizarea veniturilor impozabile ale petentei, ele neavand statutul de locuinte de serviciu. Societatea nu a facut dovada ca in aceste apartamente au locuit salariati sau administratorul societatii, acesta din urma avand domiciliul in Arad dupa cum rezulta din fotocopia Legitimatiei de sedere temporara seria H nr..... eliberat de SEIP Arad la data de 2002, existenta la dosarul cauzei.

Fata de cele prezentate mai sus, intrucat deductibilitatea cheltuielilor este conditionata de efectuarea acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, iar societatea nu a prezentat documente din care sa rezulta ca aceste imobile au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca, cheltuielile in suma de xxxx lei pentru anul 2006, xxxxx lei in anul 2007, xxxxx lei in anul 2008 si xxxxxx lei in anul 2009 sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**16) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxx lei, xxxxx lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor inscrise in facturi prezentate in copie, inregistrate in anii 2007 si 2008 ( punctele C8 si D9), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in perioada verificata, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil urmatoarele sume:

- xxxxx lei in anul 2007 în baza unor facturi prezentate in xerocopii.
- xxxxx lei in anul 2008 în baza unor facturi prezentate in xerocopii

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

In raport de aceste prevederi legale, se retine ca fotografiile facturilor fiscale prezentate de societate nu constituie documente justificative in conformitate cu prevederile lit. E pct. 27 din Ordinul

1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, unde se arata:

“ 27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.” datorita faptului ca acestea nu au fost reconstituite conform prevederilor lit. E pct. 31 si 32 din anexa nr. 1 la O.M.F. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, care prevede:

“ 31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. În acest caz, unitatea emitenta va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vina de pierdere, sustragerea sau distrugerea documentelor suporta paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.”

Mai mult, in ceea ce priveste posibilitatea diminuării masei impozabile si implicit a impozitului pe profit prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, s-a pronuntat Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, in care referitor la aplicarea dispozitiilor art. 145 alin. 8 lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedura civila, prin care s-a decis:

« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

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

Fata de cele prezentate mai sus, intrucat deductibilitatea cheltuielilor este conditionata de prezentarea documentelor justificative in

original sau reconstituite in conditiile legii, iar societatea nu a prezentat aceste documente organelor de inspectie fiscala si nici in cadrul procesului de solutionare a contestatiei, in conditiile in care, conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003:

*„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca, cheltuielile in suma de xxxxxx lei in anul 2007 si xxxxx lei in anul 2008 înregistrate in evidenta contabila a petentei în baza unor facturi prezentate in fotocopii, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**17) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxxxx lei si xxx lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor inscrise in facturi emise de SC GT Italia si SC GE pe numele societatii SC A SRL, inregistrate de petenta SC X SRL in evidenta sa contabila in anul 2008 ( punctele D6, D8 ), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in anul 2008, societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil suma de xxxx lei si suma de xx lei in baza unor facturi emise de SC GT Italia si SC GE pe numele altei societati, respectiv pe numele SC A SRL.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

Potrivit pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*„44. Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ (...).”*

Conform prevederilor OMFP 1850/2004 privind registrele si formulele financiar-contabile:

“ [ANEXA 1](#)

“ NORME METODOLOGICE DE ÎNTOCMIRE ȘI UTILIZARE A REGISTRELOR ȘI FORMULARELOR COMUNE PE ECONOMIE PRIVIND ACTIVITATEA FINANCIARĂ ȘI CONTABILA

*A. Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile*

1. Persoanele prevăzute la [art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991](#), republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fise și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- **menționarea părților care participa la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);**
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

**Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”**

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată:

„Art.1-(1) Incepând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevăzut la art.155, alin. (5) din legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare( ...)”

Conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ Art.155

(5) factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, după caz;”

Fata de cele prezentate mai sus, intrucat facturile prezentate de petenta nu cuprind informatiile obligatorii prevazute expres in lege, respectiv petenta nu este parte la efectuarea operatiunilor continute in acestea, facturile nefiind emise pe numele sau rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la afirmatia petentei ca: „factura a fost emisa pe numele SC A SRL deoarece se transporta marfa acesteia catre petenta, si ca avand in vedere ca SC A SRL a considerat ca acest transport trebuie platit de catre petenta in calitate de beneficiar al marfii si ca nefiind transportator nu poate emite facturi de transport, a trimis petentei factura de transport intocmita de GT- ITALIA in vederea platii,” invederam ca din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat ca SC A are ca obiect de activitate transportul de marfuri, in evidenta contabila a societatii petente regasindu-se facturi de transport emise de SC A SRL, nefiind astfel justificata calitatea de intermediar a SC A SRL.

Mai mult, in ceea ce priveste posibilitatea diminuării masei impozabile si implicit a impozitului pe profit prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, s-a pronuntat Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, in care referitor la aplicarea dispozitiilor art. 145 alin. 8 lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedura civila, prin care s-a decis:

*« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.*

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

**18). In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxx lei reprezentand cheltuieli cu prestarea de servicii informatice pentru o societate din Ucraina inregistrata pe costuri in anul 2008 (punctul D7), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a dedus la determinarea profitului impozabil cheltuieli in suma de 932 lei, aferente facturii nr...../03.2008 emisa de SC E SRL reprezentand, asa cum este inscris in factura “prestare servicii informatice Ucraina”, in legatura cu un **program informatic** de evidenta

contabila (productie, salarii, mijloace fixe) destinat unei societati din Ucraina.

In drept, art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

**ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Avand in vedere aspectele prezentate, rezulta ca, in conditiile in care programul informatic achizitionat in baza facturii nr...../03.2008 emisa de SC E SRL nu a fost utilizat in scopul realizarii veniturilor impozabile ale SC X SRL, organele de inspectie fiscala in mod justificat au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de xxx lei, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere. Faptul ca SC X SRL are relatii de colaborare cu o societate din Ucraina, pentru care a fost achizitionat programul informatic nu constituie un argument pentru deducerea la determinarea profitului impozabil a unor cheltuieli care in fapt nu sunt in scopul realizarii veniturilor impozabile ale societatii petente, ele deserving activitatea societatii din Ucraina, si prin urmare contribuind la realizarea veniturilor societatii din Ucraina, pretentia petentei de a deduce o cheltuiala inscrisa intr-un document justificativ – factura – care nu contine o operatiune economico-financiara pentru petenta, neavand suport legal.

**19) In legatura cu capatul de cerere privind veniturile inregistrate cu intarziere in suma de xxxx lei aferente anului 2007 si in suma de xxxx lei aferente anului 2008 ( punctul C13 respectiv D18), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

- **pentru anul 2007** - societatea a emis in luna iulie 2007(trim.III 2007) catre firma A.L. din Ucraina, factura nr...../07.2007 in valoare de xxxx lei si factura nr. ....../07.2007 in valoare de xxxxx lei, veniturile aferente acestor facturi fiind inregistrate in luna decembrie 2008 (trim. IV 2008). Astfel ca, societatea a inregistrat cu intarziere in evidenta contabila, **venituri in suma de xxxx lei aferente trim.III 2007.**

- **in anul 2008** societatea a emis in luna iunie 2008 (trim.II 2008), catre firma B KFT din Ungaria factura nr.F.../06.2008 in valoare de xxxx lei, iar in luna septembrie 2008(trim.III 2008) factura nr. ....../09.2008, in valoare de xxxxxx lei, veniturile aferente acestor facturi fiind inregistrate in luna octombrie 2008(trim.IV 2008). Astfel ca, societatea a inregistrat cu intarziere in evidenta contabila in anul 2008, **venituri in suma de xxxx lei aferente trim. II 2008 si respectiv trim.III 2008 .**

De asemenea, s-a constatat ca societatea a **facturat cu intarziere venituri in suma de xxxxx lei**, reprezentand contravaloarea cheltuielilor

cu paza aferenta curtii comune a SC X SRL si SC K pentru anul 2008, venituri care au fost inregistrate in trimestrul I 2009, conform facturii nr...../03.2009 emisa catre SC K SRL.

In drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare, prevede:

„ Art. 19

*(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 in conformitate cu prevederile pct.13 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare :

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

*In cazul in care contribuabilul constata ca după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuiala a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat sa depună declarație rectificativa pentru anul fiscal respectiv.”*

Pe cale de consecinta, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, se constata ca petenta **in anul fiscal 2007 a inregistrat cu intarziere venituri in suma de xxxxx lei, iar in anul fiscal 2008 a inregistrat cu intarziere venituri impozabile in suma de xxx lei si venituri neimpozabile in suma de xxxxxx lei**

In raport de susținerile petentei din contestația depusa cu privire la veniturile neinregistrate aferente anului fiscal 2007, s-au reținut următoarele:

- veniturile pe care societatea avea obligatia sa le inregistreze in anul 2007 (ca urmare a faptului ca facturile au fost emise in 2007), au fost inregistrate abia in anul 2008, astfel incat s-a stabilit ca ele au fost inregistrate cu intarziere, si evident ca in anul 2007 ele sunt neinregistrate. Organele de control nu au stabilit ca aceste venituri nefiind inregistrate in anul 2007 nu s-ar datora impozit, aceasta fiind interpretarea eronata a petentei.

- prin reincadrarea veniturilor in perioada fiscala in care au fost realizate, respectiv in trimestrul III 2007, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora veniturile inregistrate eronat se corecteaaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin.

- conform pct.214 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene: “ (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

- deoarece SC X SRL nu a respectat prevederile legale mai sus citate, organele de control au majorat masa profitului impozabil a perioadei fiscale careia aparțineau aceste venituri, respectiv al trim III 2007 si au redus masa profitului impozabil al trimestrului IV 2008 cu aceste venituri.

In legatura cu susținerile petentei din contestația depusa cu privire la veniturile neinregistrate aferente anului fiscal 2008, s-au reținut următoarele:

- conform prevederilor pct.13 din HG 44/2004, “*veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin*”, astfel ca societatea petenta avea obligatia inregistrarii trimestriale in anul 2008, a veniturilor din refacturarea cheltuielilor cu paza, catre SC K SRL, in suma de xxxxx lei

- organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare in suma de xxxxx lei si venituri neimpozabile in suma de xxxxxxx lei constatand ca veniturile in suma de xxxxxxx lei pe care societatea avea obligatia sa le inregistreze in trimestrul II 2008 –suma de xxxxxxxlei si in trim. III 2008 - suma de xxxxxxx lei (ca urmare a faptului ca facturile au fost emise in luna iunie 2008 si luna septembrie 2008), au fost inregistrate in trimestrul IV 2008, astfel incat s-a stabilit ca ele au fost inregistrate cu intarziere, si evident ca ele sunt neinregistrate in trim.II 2008, respectiv trim III 2008, fiind astfel venituri impozabile stabilite suplimentar in aceste trimestre. Totodata ele sunt venituri neimpozabile in trim. IV 2008, perioada in care petenta le-a inregistrat.

- prin reincadrarea veniturilor in perioada fiscala in care au fost realizate, respectiv in trimestrul II 2008 si trim. III 2008, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile pct.13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora veniturile inregistrate eronat se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin

- conform pct.214 din OMFP 1752/2005 in contabilitate, veniturile din vanzari de bunuri se inregistreaza in momentu livrarii lor pe baza facturi .

- deoarece SC X SRL nu a respectat prevederile legale mai sus citate, organele de control au majorat masa profitului impozabil al perioadei fiscale careia aparțineau aceste venituri, respectiv al trim. II 2008 si trim. III 2008 si au redus masa profitului impozabil al trimestrului IV 2008 cu aceste venituri.

Fata de afirmatiile petentei referitoare la suma de xxxxx lei, reprezentand venit neinregistrat in anul 2008, dar inregistrat in luna ianuarie 2009, facem urmatoarea precizare :

Chiar daca factura a fost emisa in luna ianuarie 2009, in fapt ,asa cum s-a specificat si in factura, aceasta a fost emisa pentru recuperarea unor cheltuieli de paza a curtii comune cu SC K SRL, cheltuieli pe care petenta le-a inregistrat in cursul anului 2008, si nu in 2009. Astfel petenta avea obligatia inregistrarii in anul 2008 a acestor venituri din recuperarea cheltuielilor conform pct.214 din OMFP 1752/2005.

Luand in considerare cele mai sus prezentate, organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit venituri in suma de xxxxxxx ca fiind neinregistrate in anul 2007 si au stabilit suplimentar venituri impozabile in anul 2008 in suma de xxxxx lei si venituri neimpozabile in suma de xxxxx lei motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

**20) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxxxx lei, reprezentand cheltuieli cu asistenta tehnica pentru centrale telefonice, incluse pe costuri in anul 2008( punctul D13), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in anul 2008 societatea petenta a inregistrat cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil in suma de xxx lei apartinand societatilor A si L.P.S. din Ucraina, in baza facturilor emise de societatea Y din Italia (anexa III.1.22 la raportul de inspectie fiscala).

In drept, art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

**ART. 21**

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat ca potrivit facturilor emise de firma Y din Italia, aceasta firma a cuprins in valoarea totala a facturilor emise catre petenta servicii de asistenta atat pentru centralele telefonice ale societatilor din Ucraina, cat si pentru centrala telefonica proprie a SC X SRL.

Avand in vedere aspectele prezentate, rezulta ca, in conditiile in care cheltuielile deductibile cu asistenta tehnica pentru centralele telefonice, incluse pe costuri de petenta in anul 2008, cuprinse in facturile emise de societatea Y din Italia sunt aferente functionarii centralelor telefonice ale societatilor din Ucraina, cat si pentru centrala telefonica proprie a petentei, organele de inspectie fiscala in mod justificat au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de xxxxx lei, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Fata de afirmatia petentei ca “pentru buna desfasurare a relatiilor cu cele doua societati din Ucraina, sunt necesare si centrale telefonice. De

asemenea sustine ca "este in interesul activitatii petentei ca aceste centrale telefonice sa functioneze 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 Y din Italia, aceasta firma a cuprins in valoarea totala a facturilor emise catre petenta, servicii de asistenta aferente atat centralelor telefonice ale societatilor din Ucraina, cat si pentru centrala telefonica proprie a SC X SRL. Astfel, petenta a dedus la determinarea profitului impozabil cheltuieli cu servicii de asistenta tehnica pentru centrala proprie, in mod legal, acestea fiind aferente veniturilor realizate de petenta, in conditiile in care intre firma SC X SRL si Allitoni si L.P.S din Ucraina exista relatii de afiliere, asociatul unic al SC X SRL fiind asociat si in cele doua firme din Ucraina.

Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscala in mod justificat au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de xxxxxx lei, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

**21) In legatura cu capatul de cerere privind sumele de xxxxx lei si suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli deductibile cu diurna acordata administratorului societatii dl Z.A si suma de xxxxx lei, reprezentand cheltuieli cu diurna acordata d-nei L.F, inregistrate pe costuri in anul 2008 si anul 2009 ( punctul D15 respectiv E4), s-au retinut urmatoarele:**

a) Cu privire la cheltuielile cu diurna in suma de xxxx lei, acordata d-nei L.F:

In fapt, societatea petenta a inregistrat in anul 2008, cheltuieli deductibile in suma de xxxxx lei, reprezentand cheltuieli cu diurna acordata d-nei L.F, cu ocazia deplasarilor in Ucraina la societatile afiliate cu petenta, respectiv la firma Asi L.P.S, dupa cum rezulta din ordinele de deplasare intocmite (anexa nr.III.1.26 la RIF), acestea nefiind completate cu date privind ora plecarii din tara, ora sosirii in tara, mijlocul de transport cu care s-a deplasat, diurna acordata zilnic fiind diferita de la o deplasare la alta.

Societatea petenta nu a prezentat nici un bilet de deplasare cu vreun mijloc de transport care sa ateste ca D-na L.F a efectuat in realitate aceste deplasari si din care sa se poata stabili perioada pentru care s-a acordat diurna, si pe cale de consecinta legalitatea cheltuielilor deductibile cu diurna, fiind solicitata copia pasaportului d-nei L.F, acesta fiind singurul document din care organele de inspectie fiscala ar fi avut posibilitatea sa stabileasca perioada deplasarii si astfel si legalitatea cheltuielilor cu diurna, insa acesta nu a fost prezentat.

In drept, potrivit art.21, alin.3, lit.b din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

**“ART.21**

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

*(...)*

*(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:*

*(...)*

*b) suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si in strainatate, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit **pentru institutiile publice;**”*

Conform prevederilor art.7, alin.(2), lit.a) si ale art.17, alin.(2) din HG 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar:

**“ART.7**

*(...)*

*(2) Perioada pentru care se acorda diurna in valuta se determina in functie de mijlocul de transport folosit, avandu-se in vedere:*

*a) momentul decolarii avionului, la plecarea in strainatate si momentul aterizarii avionului, la sosirea in tara, si pe aeroporturile care constituie puncte de trecere a frontierei de stat a Romaniei;*

*b) momentul trecerii cu trenul sau cu mijloacele auto prin punctele de trecere a frontierei sau de stat a Romaniei, atat la plecarea in strainatate cat si la inapoierea in tara.”*

**ART. 17**

*(...)*

*(2) In situatia in care persoanele juridice prevazute la alin.(1) acorda drepturi superioare, cheltuielile efectuate cu aceasta destinatie, care se au in vedere la calcularea profitului impozabil, nu pot depasi pe cele cuvenite personalului respectiv, in limitele si in conditiile stabilite prin prezenta hotarire.”*

Fata de prevederile legale mai sus citate coroborat cu situatia de fapt, se retine ca, in conditiile in care petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, in vederea justificarii incadrarii cheltuielilor cu diurna acordata d-nei L.F in limita legala de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice, societatea petenta avand obligatia sa justifice realitatea si legalitatea acestor cheltuieli deductibile, organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit suma de xxxx lei ca nedeductibila la calculul profitului impozabil, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Afirmatia petentei ca aplicarea prevederilor HG nr. 518/2005 nu este obligatorie in cazul petentei, este eronata, deoarece sunt aplicabile prevederile art.21, alin.3, lit.b din Legea nr.571/2003 cu modificarile si complet-

arile ulterioare potrivit carora *“suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si in strainatate, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice”*, astfel ca si societatii petente ii sunt aplicabile actele normative care reglementeaza acordarea indemnizatiei de deplasare pentru institutiile publice, respectiv, in cazul in care indemnizatia de deplasare se acorda pentru deplasari in strainatate sunt aplicabile prevederile HG nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, iar in cazul in care indemnizatia de deplasare se acorda pentru deplasari in tara sunt aplicabile prevederile HG 1860/2006 privind drepturile si obligatiile personalului autoritatilor si institutiilor publice pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, precum si in cazul deplasarii, in cadrul localitatii, in interesul serviciului.

Afirmatiile reprezentantei petentei potrivit carora organele de inspectie fiscala nu au verificat incadrarea diurnei in limita legala de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice, si in consecinta *“organele de control nefacand nicio referire la acest aspect, inseamna ca ea s-a incadrat in limita prevazuta de lege”*, este eronata, avand in vedere ca prin solicitarea copiei pasaportului d-nei L.F, organele de control au verificat realitatea efectuării decatre petenta a cheltuielilor deductibile cu diurna, respectiv incadrarea diurnei in limita legala de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice.

b) Cu privire la cheltuielile cu diurna in suma de xxxx lei in anul 2008 si in suma de xxxxx lei in anul 2009, acordata d-lui Z.A - administrator al societatii petente:

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in anul 2008 suma de xxxxx lei si in anul 2009 suma de xxxxx lei, reprezentand cheltuielile cu diurna acordata d-lui Z.A, administrator al societatii petente, cu ocazia deplasarilor in Ucraina, asa cum rezulta din ordinele de deplasare intocmite.(anexa nr.III.1.24 la raportul de inspectie fiscal)

In drept, conform prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

“ ART.21

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

*e) cheltuielile de transport și cazare în țara și în străinătate efectuate de către salariați și administratori(...).”*

(...)

(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)*

*b) 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;”*

In textul de lege al art.21, alin.(2), lit.e din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, sunt inscrise ca fiind efectuate in scopul realizarii de venituri doar cheltuielile de cazare si transport in tara si strainatate efectuate pentru salariati si administratori nu si cheltuielile cu indemnizatia de deplasare acordata administratorului, iar conform prevederilor art.21, alin.(3), lit.b) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare sunt deductibile limitat cheltuielile cu indemnizatia de deplasare acordata doar salariatilor.

Fata de prevederile legale mai sus citate, intrucat, cheltuielile cu diurna acordata administratorului nu se regasesc nici in cadrul cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri si nici in cadrul cheltuielilor deductibile limitat la determinarea profitului impozabil, organele de inspectie fiscala in mod justificat au stabilit cheltuieli nedeductibile cu diurna acordata administratorului in suma de xxxx lei pentru anul 2008 si in suma de xxxxxx lei ca fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**22) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei pentru anul 2008 si suma de xxxxx lei pentru anul 2009 reprezentand cheltuieli facturi transport emise de SC A SRL si SC P SRL (punctual D16 si respectiv E3), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a inregistrat in anul 2008 cheltuieli de transport in suma de xxxxx lei si in trim. I 2009 cheltuieli de transport in suma de 4.693 lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de SC A SRL si SC P SRL. (anexa III.1.28 la raportul de inspectie fiscala).

In raport de documentele existente la dosarul cauzei, s-a retinut urmatoarea stare de fapt:

- conform facturilor transportul s-a efectuat pe ruta Romania - Italia si Italia- Romania.

- din actele puse la dispozitie s-a constatat ca transportul pentru care s-a emis factura nr..../11.2008, este aferent unei livrari intracomunitare catre firma B KFT din Ungaria (factura nr.....an 2008/11.2008). Conform facturii de livrare si a documentului de transport (CMR), conditia de livrare este EXW, astfel incat cheltuielile de transport revin beneficiarului, respectiv firmei Borostargy KFT si nu petentei.

- referitor la celelalte facturi de transport cuprinse in anexa nr.III.1.28 societatea nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala din care sa rezulte obiectul prestarii serviciilor de transport, nu a prezentat documentul de transport CMR, si nici facturi de achizitii sau livrari de bunuri, care sa justifice efectuarea transporturilor in interesul SC X SRL.

Din nota explicativa luata d-lui B.G in calitate de contabil sef al SC X SRL reiese ca " nu exista documente de transport si facturi de achizitie

sau livrari care sa justifice efectuarea transporturilor catre SC X SRL sau de la SC X SRL". De asemenea, tot din nota explicativa a rezultat ca transporturile respective au fost efectuate pe ruta Italia - Ucraina, de la firma G. SPA la firma L.P.S sau pe ruta Ucraina-Italia, intre aceleasi firme.

In drept, conform prevederilor art.21, alin.(1) si alin.(4), lit.m din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

*"ART.21*

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

*[...]*

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...)*

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

Potrivit pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

*"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare;***

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

Operatiunea economica aferenta transportului de marfuri reprezinta o prestare de servicii. Necesitatea prestarii unui serviciu trebuie justificata in conditiile actelor normative, descrise.

Prin urmare pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de transport, societatea petenta avea obligatia prezentarii documentului de transport CMR si a facturilor de achizitii sau livrari de bunuri, care sa justifice efectuarea transporturilor in interesul SC X SRL, documente care nu au fost prezentate.

Fata de cele mai sus prezentate, in conditiile in care societatea petenta nu detine documente justificative privind efectuarea transporturilor

in interesul si pentru activitatea desfasurata SC X SRL, aspect confirmat si de dl. B.G, in calitate de contabil sef, asa cum rezulta din nota explicativa data de acesta (anexa nr.III.1.16, raspuns 10), organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit suma de xxxxx lei pentru anul 2008 si suma de xxxx lei pentru anul 2009 ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art.21, alin.(1), art.21, alin.(4), lit.m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 48 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**23.) In legatura cu capatul de cerere privind suma xxxxx lei reprezentand cheltuieli cu obiectele de inventar ( punctul D17), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu obiectele de inventar in suma de xxxx lei in baza facturii proforme nr...../03.2008 emisa de societatea B din Ungaria . (anexa nr.III.1.7)

Factura proforma are inscrisa ca valoare totala suma de xxxxx EUR, echivalent a xxxx lei, insa adunand valoarea fiecarui produs inscris in factura rezulta un total valoric de xxxx EUR, echivalent a xxxxx lei.

In fisa de evidenta privind stocul de obiecte de inventar la data de 31.03.2009 apar inscrise distinct obiectele de inventar a caror valoare este in suma de **xxxx lei**, iar diferenta de **xxxxxx lei** este inscrisa ca "alte materiale".

Din nota explicativa luata d-lui B.G cu privire la acest aspect (**anexa nr.III.1.16**), reiese faptul ca initial s-a primit aceasta factura cu specificatia ca este achizitie intracomunitara, insa ulterior i s-a comunicat ca este o factura proforma, insa nu a efectuat nici o rectificare cu privire la aceasta factura.

Datorita faptului ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in baza unei facturi proforme, document care nu indeplineste calitatea de document justificativ, au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 si art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care cheltuielile in suma de xxxxx lei nu pot fi considerate deductibile la determinarea profitului impozabil.

Fata de constatările inscrise de organele de inspectie fiscala, petenta contesta suma de xxxx lei aratand ca: "Petenta a inregistrat la cheltuieli cu obiectele de inventar suma de xxxxx lei. Din aceasta suma obiectele de inventar sunt in suma de xxxxxx EUR, echivalentul a xxxx lei, iar diferenta de xxxxxx lei a fost inregistrata la alte materiale ".

Astfel, petenta afirma acelasi lucru ca si organele de inspectie fiscala si anume ca intreaga suma de xxxx lei a fost inregistrata ca si cheltuieli cu obiectele de inventar.

Deși petenta susține ca suma de xxxxxxx lei ar fi deductibilă fiscal datorită faptului că 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 xxxxxxx lei pe motiv că 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 petenta o pretinde pentru sumele respective numai datorită faptului că le-a denumit obiecte de inventar.

Conform art. 206 din Codul de Procedură Fiscală:

„ART. 206

*Forma și conținutul contestației*

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

(...)

*c) motivele de fapt și de drept;”*

coroborat cu Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

*”2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 175 - Forma și conținutul contestației*

(...)

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

În raport de aceste prevederi legale, în condițiile în care pentru suma de xxxxx lei contestația nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, cu privire la documentul în baza căruia s-a înregistrat în contabilitate această sumă, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege să le aducă în susținerea contestației.

**24.) În legătură cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentând cheltuieli cu obiectele de inventar date în folosință, în anul 2009( punctul E6), s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea a înregistrat, în luna ianuarie 2009 cu nota contabilă nr..... cheltuieli cu obiectele de inventar în suma de xxxx lei, datorită faptului că a considerat că mijloacele fixe a căror valoare rămasă de amortizat este mai mică de xxxxx lei, se încadrează în categoria mijloacelor fixe de natură obiectelor de inventar și pot fi înregistrate integral la cheltuieli deductibile, într-o singură lună la valoarea rămasă de amortizat a acestora, chiar dacă valoarea lor de intrare este mai mare de xxxx lei.

In drept, potrivit prevederilor art.1, alin.(2) din HG 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe:

**“ART. 1**

*(1) 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 1.800 lei.*

*(2) Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea 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 de funcționare rămasă, potrivit prevederilor legale în vigoare .”*

Fata de prevederea legala mai sus citata, se retine ca aceasta operatiune se poate face pentru mijloacele fixe a caror valoare de intrare este mai mica de 1.800 lei si nu pentru mijloacele fixe a caror valoare de amortizat este mai mare de 1.800 lei, respectiv pentru mijloacele fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.500 lei și 1.800 lei

Din situatia privind mijloacele fixe ( anexa nr.III.1.30 la raportul de inspectie fiscala) se constata ca doar 3 mijloace fixe indeplinesc criteriile de a fi trecute in categoria mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar, avand o valoare de intrare mai mica de xxxx lei, respectiv mijloacele fixe:

- cu nr. inventar 2.13.1.90;(presa), avand o valoare de intrare de xxxxx lei si o valoare ramasa neamortizata de xxxx lei;

- cu nr. inventar 2.13.1.92 (masina de batut cuie), avand o valoare de intrare de xxxxx lei si o valoare ramasa neamortizata de xxx lei;

- cu nr. inventar 2.17.3.5(aparat climatizare) avand o valoare de intrare de xxxxxxx lei si o valoare ramasa neamortizata de xxxxxx lei;

Valoarea ramasa de amortizat a acestor mijloace fixe este in suma de **xxxxx lei**.

Mijloacele fixe care nu indeplinesc criteriul mai sus citat sunt inscrise in anexa nr.III.1.30 la raportul de inspectie fiscal la urmatoarele pozitii:

-poz.2, 4, 8, 14 de la pag.2 din anexa;

-poz.13, 22, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 42, 47, 48, 53, 54, 55, 56, 57, 58 de la pag.4 din anexa;

-poz.3, 15, 59 de la pag.5 din anexa;

-poz.1, 4, 5 de la pag.6 din anexa;

Luand in considerare aspectele prezenatate mai sus, organele de inspectie in mod corect au stabilit ca nedeductibila fiscal suma de xxx lei reprezentand diferenta dintre suma de xxxx lei inregistrata de petenta in luna ianuarie 2009 si suma de xxxx lei reprezentand valoarea ramasa de amortizat a mijloacelor fixe care se incadreaza la art.1, alin.(2) din HG 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

In contestatia formulata petenta contesta suma de xxxx lei afirmand ca: "Din anexa nr.III.1.30 la Raportul de inspectie fiscala rezulta in plus fata de suma de xxxx lei stabilita de organele de control, suma amortizabila de xxxx lei aferenta obiectelor de inventar cu o valoare mai mica de xxxxx lei."

In conditiile in care potrivit art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003:

„ *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**" iar pentru suma de xxxxx lei contestatoarea nu aduce nici un argument sau document in susținerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, contestația urmează a fi respinsa ca neîntemeiata pentru acest capat de cerere, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aducă in susținerea contestației.

**25.) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli deductibile cu stocuri lipsa la inventar, in anul 2008( punctul D17), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, organele de control au constatat ca in luna decembrie 2008 societatea a inregistrat cheltuieli cu obiecte de inventar date in folosinta in suma de xxxx lei, reprezentand o parte din contravaloarea aparaturii electronice achizitionata cu factura nr...../07.2007 de la furnizorul Media Net- Italia in valoare de xxx lei, echivalentul a xxxx EUR si care la momentul achizitiei a fost inregistrata in contul 231.04 "Imobilizari corporale in curs". Diferenta de valoare de xxxx lei a ramas inregistrata la 31.12.2008 in contul 231.04.

Avand in vedere ca societatea nu conduce in balanta de verificare evidenta contului in afara bilantului 8035 " Obiecte de inventar date in folosinta" si datorita faptului ca inventarierea factica a patrimoniului la data de 31.12.2008 nu a fost efectuata pentru toate bunurile din patrimoniu, in sensul ca lista de inventariere a obiectelor de inventar in folosinta nu a fost intocmita de comisia de inventariere, organele de control au solicitat identificarea bunurilor care fac obiectul facturii nr...../07.2007.

Asa cum rezulta din nota explicativa luata d-lui Balint Gheorghe **(anexa nr.III.1.16)**, nu pot fi identificate faptic decat 1/3 din cantitatea de bunuri achizitionata, desi pentru diferenta de 2/3 nu exista documente de iesire a acestor bunuri.

Astfel, **au fost identificate faptic** urmatoarele bunuri:

25 telefoane cu valoarea de xxx lei; (cont 603)

1 adaptor cu valoarea de xxx lei; (cont 603)

3 schede ISDN cu valoarea de xxx lei; (cont 603)

1 centrala telefonica -soft, cu valoarea de xxxx lei (ct.231.04).

S-a constatat ca **lipsesc** urmatoarele bunuri:

50 telefoane cu valoarea de xxx lei = xxxlei-(cont 603);

2 adaptoare cu valoarea de xxx lei = xxxx lei- (cont 603);

6 schede ISDN cu valoarea de xxx lei = xxxx lei-(cont 603);

2 centrale telefonice -soft cu valoarea de xxxx lei = xxxx lei -

(ct.231.04).

Astfel, valoarea bunurilor lipsa la inventar, inregistrate in contul 603” cheltuieli cu obiectele de inventar” este in suma de xxxx lei.

Conform prevederilor art.21, alin. (4), lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

(4) Urmatoarele 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;*

Avand in vedere prevederile legale mai sus citate coroborat cu situatia de fapt, se retine ca, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit suma de xxxx lei ca nedeductibila fiscal reprezentand valoarea bunurilor lipsa la inventar.

Fata de constatarile inscrise de organele de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala, asa cum rezulta din cuprinsul contestatiei privind acest capat de cerere, afirmatiile petentei sunt contradictorii, aceasta afirmand ca:

“Aceste bunuri **nu sunt obiecte de inventar** deoarece au fost date in consum, iar pe de alta parte, afirma ca “suma de xxxx lei nu reprezinta cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale asa cum gresit sustin organele de control, **ci cheltuieli cu obiecte de inventar** date in folosinta asa cum au fost inregistrate in contabilitate.” .In baza acestor argumente, petenta considera ca suma de xxxxx lei este deductibila fiscal.

Fata de afirmatiile petentei facem urmatoarele precizari:

Conform prevederilor OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene la cap.VII:

*“ Contul 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.*

*In debitul contului 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință" se înregistrează valoarea stocurilor de natura obiectelor*

de inventar date în folosință, iar în credit, aceleași stocuri, în momentul scoaterii lor din folosință.

Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.”

**Conform O.M.F.P nr. 1.850 din 14 decembrie 2004** privind registrele si formularele financiar-contabile

“25. Pentru materialele de natura obiectelor de inventar în folosinta se tine numai evidenta cantitativă cu ajutorul formularului Fișa de evidenta a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinta (cod 14-3-9).

În contabilitate, evidenta valorică se tine cu ajutorul Fisei de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22), pe secții (locuri de munca, unități etc), în care înregistrările se fac valoric în funcție de intrari și iesiri (scoateri din uz).

Documentele ce se întocmesc pentru darea în folosinta, în condițiile în care se returnează obiectul de inventar uzat, nu se înregistrează în evidenta magaziei (depozitului), dar se confrunta la sfârșitul fiecărei luni cu procesele-verbale pentru scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe /de declasare a unor bunuri materiale și se anexează la acestea.

Controlul exactității înregistrărilor se efectuează la perioadele stabilite de unitate și cu ocazia inventarierilor, evaluandu-se **stocurile** existente pe baza Listelor de inventariere (cod 14-3-12/a) și confruntandu-se soldul astfel obținut cu soldul conturilor respective din contabilitate.”

Din textele de lege mai sus citate rezulta cu puterea evidentei ca obiectele de inventar sunt bunuri de natura stocurilor.

Tinand cont de cele prezentate, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument sau document in susținerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscala, contestația urmează a fi respinsa ca neîntemeiata pentru acest capat de cerere, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aducă in susținerea contestației.

**26.) In legatura cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea lucrarilor de investitii efectuate la hala inchiriata de la SC G”, in anul 2009 (punctul E5), s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, societatea a inregistrat in luna martie 2009, in contul 6811”Cheltuieli cu amortizarea” suma de xxxx lei reprezentand amortizarea calculata pentru lucrarile de investitii efectuate la hala inchiriata de la SC G SRL. Aceasta suma a fost evidentiata , pana la data de 28.02.2009 in contul 231.01.” Alte imobilizari in curs”.

În luna martie 2009, societatea a înregistrat ieșirea din evidența a imobilizărilor și înregistrarea pe cheltuieli a amortizării, prin efectuarea următoarelor operațiuni contabile:

2120 „Alte construcții” = 231.01 „Alte imobilizări în curs”  
681 „Cheltuieli privind amortizarea” = 281 „Amortizarea construcțiilor”  
281 „Amortizarea construcțiilor” = 2120 „Alte construcții”

Astfel, ca urmare a faptului că a fost reziliat contractul de închiriere FN/07.1999, societatea a înregistrat, în luna martie, această sumă ca și imobilizare corporală și a înregistrat la cheltuieli cu amortizarea înreaga sumă 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 B.G., responsabil cu conducerea evidenței contabile.

Organele de inspecție au cerut în scris D-lui Z.A., în calitate de administrator, nota explicativă cu privire la întocmirea de către SC X SRL a unui proces verbal de predare-primire a valorii investiției către SC G SRL, însă acesta a refuzat să dea nota explicativă.

În drept, conform prevederilor art. 24 alin. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART.24  
(...)”

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe cesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.”*

coroborat cu pct.70<sup>2</sup> din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

*„În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **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, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”***

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală – scrisoarea fax, fără număr, a petentei către SC G SRL, prin care o înștiințează pe aceasta asupra dorinței de reziliere a contractului de închiriere a halei, cu data de

01.01.2009 și acordul scris din aceeași dată al SC G SRL, a rezultat că bunul care a făcut obiectul închirierii, respectiv spațiul închiriat de la SC G SRL a fost restituit proprietarului, contractul de închiriere fiind reziliat din 01.01.2009.

În raport de prevederile legale incidente cauzei, având în vedere faptul că bunul care a făcut obiectul închirierii, pentru care petenta a efectuat înregistrări contabile în luna martie 2009, a fost restituit proprietarului în luna ianuarie 2009 iar societatea nu a întocmit proces verbal de recepție a lucrărilor efectuate la hala închiriată, respectiv nu a finalizat investiția prin întocmirea formelor de înregistrare ca imobilizare corporală și efectuarea unei inventarieri pe obiective a imobilizărilor corporale în curs, aceasta în mod eronat a dedus cheltuielile cu amortizarea în suma totală de xxx lei pentru lucrările de la hala închiriată înainte de finalizarea investiției, încalcându-se astfel prevederile legale incidente, fapt pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit suma de xxxxx lei, ca nedeductibilă fiscal, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

**27.) În legătură cu capatul de cerere privind suma de xxxx lei, reprezentând venituri impozabile stabilite suplimentar în trimestrul I 2009 și suma de xxxx lei reprezentând venit neimpozabil ( punctual E7), s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea 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 xxxx lei.

În drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, prevede:

„ Art. 19

*(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.”*

In raport de prevederile legale mai sus citate se retine ca, in conditiile in care veniturile in suma de xxxx lei nu au fost inregistrate in contabilitatea SC X SRL, cu consecinta diminuarii masei impozabile a profitului, avand drept rezultat reducerea impozitului pe profit, organele de control in mod corect si legal le-au stabilit ca venituri impozabile suplimentar fata de cele inregistrate, majorand astfel masa profitului impozabil aferent trim. I 2009 cu suma de xxxxxx lei.

Afirmatia petentei potrivit careia " aceste venituri au fost inregistrate in luna martie 2009" nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care, petenta nu probeaza cu documente ca aceste venituri au fost inregistrate in contabilitate, iar conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003:

*„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

In legatura cu suma de xxxx lei, reprezentand venit neimpozabil stabilit de organele de inspectie fiscala, aceasta suma reprezinta venituri pe care petenta le-a inregistrat in baza unei facturi emise in luna martie 2009 care reprezinta recuperarea unor cheltuieli de paza a curtii comune cu o alta societate. Aceste servicii de paza s-au realizat in anul 2008, an in care petenta a inregistrat cheltuieli cu aceste servicii.

Organele de inspectie fiscala au ajustat masa profitului impozabil al anului 2008 cu aceste venituri, in sensul majorarii masei impozabile cu suma de xxxxx lei si au diminuat masa profitului impozabil pe trimestrul I 2009 cu aceasta suma, situatie in care pe trimestrul I 2009 aceasta suma reprezinta venit neimpozabil. Tinand cont de aspectele prezentate, organele de inspectie fiscala in mod corect au stabilit suma de 5.688 lei ca venit neimpozabil in trimestrul I 2009.

In raport de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

De asemenea, având in vedere ca la determinarea sumei totale de xxxxx lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscala, petenta nu face referire in contestație decât la sumele tratate in prezenta decizie la capitolul I " In legatura cu impozitul pe profit" pentru urmatoarele sume stabilite de organele de inspectie ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005 – 2009:

- in anul 2005
- xxxx lei cheltuieli nedeductibile cu amortizarea cladirilor date in comodat
  - in anul 2006
- xxxx lei –cheltuieli nedeductibile cu combustibilul aferent mijloacelor de transport (pct.4);

- xxxx lei-cheltuieli nedeductibile cu intretinerea apartamentelor aflate in proprietate(pct.5 din RIF);
- xxx lei-cheltuieli nedeductibile cu hrana animale ( pct.6 din R.I.F);
- xxxx lei-cheltuieli nedeductibile in baza documentelor in copie (pct.9 din R.I.F);
- xxxxx lei-cheltuieli nedeductibile de transport persoane (pct.10 din R.I.F);
- xxxx lei-cheltuieli nedeductibile transport marfa (pct.11 din R.I.F);
- xxxxx lei-cheltuieli nedeductibile achizitie combina frigorifica (pct.12 din R.I.F)
- xxxx lei-cheltuieli cu servicii inregistrate in baza facturilor emise de SC MICHELLE SRL, pentru care societatea petenta nu a prezentat deviz de lucrari in vederea justificarii cheltuielilor;
- xxxx lei-cheltuieli **deductibile** cu manopera (pct.16 din R.I.F)
- xxxx-pierdere contabila recuperata eronat
  - in anul 2007
- xxxxx lei-venituri neinregistrate in perioada la care se refera (pct.13 din R.I.F)
  - in anul 2008
- xxx lei-cheltuieli nedeductibile cu medicamente pentru animale (pct.10 din R.I.F)
  - in anul 2009
- xxx lei-cheltuieli nedeductibile cu energia electrica (pct.1 din R.I.F), reprezentanta petentei nu aduce nici un argument sau document in susținerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscala, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsa ca neîntemeiata pentru aceste sume, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aducă in susținerea contestației.

Invocarea de către petenta in motivarea contestației, in cazul catorva capete de cerere a principiului general de drept „ *ubi lex non distinguit ne nos distinguere debemus* „ nu a putut fi retinuta in soluționarea favorabila a cauzei, deoarece necunoasterea de către reprezentantii petentei a actelor normative care reglementeaza in domeniul impozitului pe profit, prezentate in cuprinsul deciziei, nu echivaleaza cu inexistenta normelor legale, in virtutea principiului general de drept „ *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine.*”

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscala nr. ..../11.2009, se retine ca stabilirea de majorări de întârziere aferente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totala de xxxxx lei reprezentand impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscala nr. ..../11.2009 contestația va fi respinsa, rezulta ca si pentru capătul de cerere privind majorările de

întârziere aferente în suma de xxxxx lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația petentei va fi respinsă.

**În legătura cu capatul de cerere privind impozitul pe venitul din salarii în suma de xxxx lei cu majorările de întârziere aferente în suma xxxxx lei**

**1. Cu privire la suma de xxxx lei reprezentând c/v. tichetelor cadou acordate, în luna ianuarie 2006, s-au reținut următoarele:**

În fapt, în luna ianuarie 2006 societatea a acordat tuturor salariaților care au desfășurat activitate în baza unui raport de muncă reglementat de Legea nr.53/2003, tichete cadou în sumă totală de xxxx lei, înregistrând c/v acestora cu ajutorul contului 642” cheltuieli cu tichetele de masă”, considerând cheltuiala de această natură ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal.

În drept, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 55**

*„(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*(...)*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”.*

*(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă. Cadourile 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 sunt neimpoz-*

abile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 1.500.000 lei.

coroborat cu pct.68 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează următoarele:

*„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:*

*a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:*

- salariile de bază;*
- sporurile și adaosurile de orice fel;*
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;*
- **recompensele și premiile de orice fel;***
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;*
- **orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;**”*

Fata de prevederile legale mai sus citate, se reține că, cheltuielile în suma de xxx lei reprezentând c/v. tichetelor cadou acordate în luna ianuarie 2006 nu pot fi considerate de natură socială întrucât acestea au fost acordate tuturor salariaților, indiferent că au avut sau nu copii în întreținere, nefiind acordate pentru destinațiile sau evenimentele de Paști, 1 Iunie, Craciun 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 că acestea reprezintă venituri de natură salarială care trebuiau incluse în baza de calcul a veniturilor de această natură odată cu calculul drepturilor salariale aferente lunii ianuarie 2006.

Sustinerea petentei că “ potrivit art.55,alin.4, lit.a) din Codul fiscal nu sunt incluse în veniturile salariale cadourile oferite salariatelor ” nu a putut fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât

sumele acordate salariatilor sub forma tichetelor cadou sunt considerate „recompense” pentru munca prestata si nu cadouri care vizeaza anumite evenimente de natura celor enumerate la art.155 alin.4 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in speta „cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie” a caror acordare nu este conditionata de munca prestata.

Solicitarea petentei de a reface controlul cu privire la deductibilitatea sumei de xxxx lei in functie de numarul de femei existente in perioada controlata si motivul ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat situatia privind numarul de femei din unitate pe perioada septembrie 2005 – martie 2009 nu au suport legal, in conditiile in care aceste recompense acordate salariatilor sub forma tichetelor cadou nu respecta prevederea expresa „**cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie**” cuprinsa in Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Pe cale de consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de petenta va fi respinsa ca neintemeiata.

**2. Cu privire la suma de xxxx lei reprezentand c/v. tichetelor cadou acordate in perioada septembrie 2005 - martie 2009, s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in perioada septembrie 2005 - martie 2009, societatea a acordat in baza art.47 din Contractul colectiv de munca al SC COSTE SHOES SRL inregistrat la D.M.S.S.F. Arad sub nr...../01.2006 cu o regularitate de trei luni, tichete cadou in valoare de xx lei/persoana pentru angajatii care au o vechime de cel putin trei luni. Cheltuielile inregistrate de societate de natura tichetelor cadou au fost evidentiata in contabilitate cu ajutorul contului 642” cheltuieli cu tichetele de masa”, societatea considerand cheltuiala de aceasta natura ca fiind deductibila din punct de vedere fiscal.

In drept, potrivit Legii nr. 193 din 17 mai 2006 (\*actualizată\*) privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, cu modificarile si completarile ulterioare:

**ART. 2**

*(1) Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și **pentru cheltuieli sociale.***”

In aplicarea art.2, alin.(1) din actul normativ mai sus mentionat, potrivit pct.2.3 din HG nr.1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou si a tichetelor de cresa:

” 2.3. *Angajații persoane fizice care desfășoară o activitate într-o relație de angajare, în baza unui raport de muncă reglementat de [Legea nr. 53/2003](#) - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, sau de o lege specială, pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, **numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale**. Angajatorii acordă angajaților proprii tichete cadou, în limita sumei prevăzute în bugetul de venituri de cheltuieli aprobat potrivit legii, într-o poziție distinctă de cheltuieli denumită "Tichete cadou" pentru cheltuieli sociale.*”

În conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

(...)

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit [Legii nr. 53/2003](#) - Codul muncii, cu modificările ulterioare. Întră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament ;”*

Organele de inspecție au constatat că tichetele cadou acordate salariaților în baza contractului colectiv de muncă, în perioada septembrie 2005 - martie 2009, în valoare totală de xxxxx lei **nu pot fi considerate de natură socială** întrucât acestea nu îndeplinesc 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 formă de recompensare a vechimii în firma a angajaților, ca plată a muncii lor.**

În conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 55**

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

(...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”.

coroborat cu pct.68 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează următoarele:

„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:

a) **sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:**

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- **recompensele și premiile de orice fel;**

(...);

(4) Următoarele sume **nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile**, în înțelesul impozitului pe venit:

a) (...) Cadourile 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 angajatorilor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 1.500.000 lei.”

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 angajatorilor cu ocazia zilei de

8 martie, in masura in care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depaseste 150 lei.

Atunci cand nu sunt respectate aceste conditii, tichetele cadou sunt impozabile ca „ avantaje” in intelesul impozitului pe venit conform alin.1 si 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 HG nr. 44/2004.

Avand in vedere prevederile legale prezentate mai sus, se retine ca, „recompensele” in valoare totala de xxxxx lei acordate sub forma tichetelor cadou cu caracter de regularitate ca urmare a unor relații contractuale de muncă ca forma de recompensare a vechimii in firma a angajatilor, ca plata a muncii lor, in perioada 01.09.2005 - 31.03.2009, sunt venituri de natura salariala potrivit prevederilor art. 55, alin. (2), litera k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 68 din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel organele de inspectie in mod corect si legal au stabilit ca acestea trebuiau incluse în baza de calcul a veniturilor de aceasta natura odata cu calculul drepturilor salariale aferente fiecărei luni in care acestea au fost acordate, motiv pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca neîntemeiata.

Sustinerea petentei ca “ potrivit art.55,alin.4, lit.a) din Codul fiscal nu sunt incluse in veniturile salariale cadourile oferite salariatelor ” nu a putut fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat sumele acordate salariatilor sub forma tichetelor cadou au caracter de regularitate ca urmare a unor relații contractuale de muncă ca forma de recompensare a vechimii in firma a angajatilor, ca plata pentru munca prestata si nu sub forma cadourilor care vizeaza anumite evenimente de natura celor enumerate la art.155 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in speta „cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie” a caror acordare nu este conditionata de munca prestata.

Solicitarea petentei de a reface controlul cu privire la deductibilitatea sumei de xxx lei in functie de numarul de femei existente in perioada controlata si motivul ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat situatia privind numarul de femei din unitate pe perioada septembrie 2005 – martie 2009 nu au suport legal, in conditiile in care aceste recompense acordate salariatilor sub forma tichetelor cadou nu respecta prevederea expresa „**cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie**” cuprinsa in Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Un argument in plus pentru sustinerea impozitarii cu impozitul pe venit a tichetelor cadou este si prevederea inscrisa la pct.152 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal referitoare la art.78 din Codul Fiscal „ *Definirea veniturilor din alte surse*” ce se impoziteaza cu

cota de 16% care prevede ca se cuprind in aceasta categorie de venituri si „ *tichete cadou acordate persoanelor fizice in afara unei relatii generatoare de venituri din salarii.* ”

Astfel, orice tichet cadou acordat persoanelor fizice, altele decat cele prevazute la art.55 alin.4 lit.a din Codul Fiscal, este un venit pentru care, cel care le acorda are obligatia calculului, retinerii si virarii impozitului pe venit.

In raport de cele prezentate mai sus, pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă totala de xxxxx lei, contestatia formulata de petenta va fi respinsa ca neintemeiata.

Avand in vedere cele mai sus prezentate la pct.2.1 si 2.2, echipa de inspectie in mod corect si legal a recalculat baza de impozitare privind venitul din salarii, stabilind un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă totala de **xxxx lei** (anexa III 3.2)

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii s-a retinut ca prin Decizia de impunere nr...../11.2009 s-a stabilit in sarcina societatii petente un debit suplimentar reprezentand impozit pe veniturile din salarii in suma de xxx lei si majorari de intarziere aferente in quantum de xxx lei.

Având in vedere ca din suma totala de xxx lei reprezentand debit stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscala, petenta nu face referire in contestație decât la impozitul pe salar in suma de xxx lei, iar pentru diferenta de impozitul pe salar in suma de xxx lei, contestatoarea nu aduce nici un argument sau document in sustinerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, contestația urmează a fi respinsa ca neintemeiata, organele de solutționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aducă in sustinerea contestației.

Referitor la majorările si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.2009, se retine ca stabilirea de majorări si penalitatile de întârziere aferente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totala de xxx lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.2009 contestația va fi respinsa, rezulta ca si pentru capătul de cerere privind majorările si penalitatile de întârziere aferente in suma de xxx lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația petentei va fi respinsa.

**In legatura cu capetele de cerere privind contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat in suma de xxxx lei cu majorarile si penalitatile aferente in suma de xxxx lei; contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de xxxx lei cu majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator in suma de xxx lei cu majorari si penalitatile de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de xx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xx lei; contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xx lei; contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxx lei; contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de xxxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxxx lei; contributiia pentru concedii si indemnizatii in suma de xxx lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de xxx lei, s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, asa cum s-a demonstrat la capatul de cerere privind impozitul pe venitul din salariu, avantajele acordate, in perioada 01.09.2005 – 31.03.2009, angajatilor sub forma tichetelor cadou in suma de xxxx lei reprezinta venituri de natura salariala, care intra in baza de calcul atat a impozitului pe venitul din salariu cat si a contributiilor la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale

Astfel, societatea avea obligatia ca pentru aceste venituri, incluse in fondul de salarii lunar, sa calculeze, sa retina dupa caz si sa vireze contributiile datorate catre bugetul de asigurari sociale de stat si fondurilor speciale.

In drept, bazele de calcul pentru contributiile sociale aferente veniturilor salariale sunt determinate astfel:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat baza de calcul este reglementata de art. 24, alin. (1) din Legea 19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare .
- contributia individuala de asigurari sociale de stat retinuta de la asigurati baza de calcul este reglementata de art. 23, alin. (1), lit.a) din Legea 19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare .
- pentru contributia la fondul pentru prevenirea accidentelor de munca si boli profesionale baza de calcul este reglementata de art. 101, alin (2) din Legea nr. 346/2002 cu modificarile si completarile ulterioare

- pentru contributia angajatorului la fondul de somaj baza de calcul este reglementata de art. 26, alin. 1 respectiv art.26\* din Legea nr. 76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru contributia angajatilor la fondul de somaj baza de calcul este reglementata de art. 27, alin. 1 din Legea nr. 76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale baza de calcul este reglementata de art.7, alin. 1 din Legea nr.200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru contributia angajatorului la bugetul asigurarilor sociale de sanatate baza de calcul este reglementata de art. 258, alin.(1) si alin.( 2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii.

- pentru contributia asiguratilor la bugetul asigurarilor sociale de sanatate baza de calcul este reglementata de art. 257, alin.( 2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii.

- pentru contributia la fondul unic pentru concedii si indemnizatii baza de calcul este reglementata de art. 6, alin.2 din OUG 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate.

In condițiile in care societatea nu a calculat si retinut contributiile datorate bugetelor de asigurari sociale de stat si fondurilor speciale, organele de control in mod corect si legal au recalculat in sarcina societatii obligatiile de plata suplimentare de natura contributiilor la bugetele de asigurari sociale de stat si fondurilor speciale in suma totala de xxx lei dupa cum urmeaza:

- xxxx lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator;  
- xxxx lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;

- xxx lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;

- xxxxx lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;

- xxlei contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;

- xxx lei contributia angajatilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- xxx lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;

- xxx lei contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;

- xxx lei contributi pentru concedii si indemnizatii

Afirmatia petentei potrivit careia „ in urma reverificarii perioadelor controlate functie de numarul de femei existente in unitate petenta nu ar

datora in intregime sumele calculate de organele de control ” nu are suport legal, in conditiile in care asa cum s-a aratat capatul de cerere privind impozitul pe venitul din salarii, sumele acordate salariatilor, in perioada 01.09.2005 – 31.03.2009, sub forma tichetelor cadou ca urmare a unor relații contractuale de muncă ca forma de recompensare a vechimii in firma a angajatilor, ca plata pentru munca prestata reprezinta venituri de natura salariala reglementate de art. 55, alin. (2), litera k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si a pct. 68 din HG nr. 44/2004 si nu tichete sub forma cadourilor care vizeaza anumite evenimente de natura celor enumerate la art.155 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste contributia suplimentara la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorata de angajator s-a retinut ca prin Decizia de impunere nr.xxx/11.2009 s-a stabilit in sarcina societatii petente un debit suplimentar reprezentand contributia suplimentara la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorata de angajator in suma de xx lei si majorari de intarziere aferente in cuantum de xxx lei.

Având in vedere ca din suma totala de xxxx lei reprezentand debit stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscala, contestatoarea nu aduce nici un argument sau document in sustinerea cauzei si nu prezinta un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la contributia suplimentara la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorata de angajator in suma de xxx lei care este inclusa in suma totala de xxxx lei, contestația urmează a fi respinsa ca neîntemeiata si nemotivata, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aducă in sustinerea contestației.

Referitor la majorările si penalitatile de întârziere aferente contributiilor la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale stabilite suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.2009, se retine ca stabilirea de majorări si penalitati de întârziere aferente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totala de xxx lei reprezentand contributiile la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../11.2009 contestația va fi respinsa, rezulta ca si pentru capătul de cerere privind majorările si penalitatile de întârziere aferente in suma de xxxx lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația petentei va fi respinsa.

Pentru considerentele mai sus arătate, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) și alin. (8), art. 129 alin. (4), art. 139, art. 143 alin. (1) lit. a), art. 145, art. 146, art. 149 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 46, pct. 54 și pct. 58 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, art. 2 din Ordinul nr. 2421/2007 emis de Ministerul Economiei și Finanțelor pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 85, art. 86, art. 87 art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin.(2) lit.e, alin.(3) lit.c) lit.b) alin.(4) lit.c) lit.f) lit. m) lit.n), alin. (11) lit.c, art. 55 alin.1 și alin.2 lit.k art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct.13, pct.44, pct. 48, pct.68, pct.70<sup>2</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, pct.1.3 din Regulamentul nr. 306/2002 de aplicare a Legii 82/1991, pct..25, lit. E pct. 27, anexa nr.1 lit.A și pct.7 Ordinului 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, pct.63 și pct.214 din O.M.F. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 4,art.6 și art.9 din Convenția din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional(CMR), art.7, alin.(2), lit.a) și art.17, alin.(2) din HG 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art.1, alin.(2) din HG 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, [art.2 din Legea nr. 193 din 17 mai 2006 \(\\*actualizată\\*\)](#) privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, cu modificările și completările ulterioare, pct.2.3 din HG nr.1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, art. 23, alin. (1), lit.a) și art. 24, alin. (1) din Legea 19/2000 cu modificările și completările ulterioare din Legea 19/2000 cu modificările și completările ulterioare, art. 101, alin (2) din Legea nr. 346/2002 cu modificările și completările ulterioare, art. 26, alin. 1 respectiv art.26<sup>\*</sup> art. 27, alin. 1 din Legea nr. 76/2002 cu modificările și completările ulterioare, art.7, alin. 1 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, art. 257, alin.( 2), art. 258, alin.(1) și alin.( 2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art. 6, alin.2 din OUG 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, pct.2.4 Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscală, republicată și art. 49, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 98, art. 205, art. 206 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicat, se

## **DECIDE**

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, sediul procesual ales la Cabinete de avocat împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxx încheiat în data de 11.2009 de către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. xxx/11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând xxx lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară și xxx lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

3. Respingerea contestației depuse de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Arad, pentru capatul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr.13.113/24.11.2009 încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală, ca inadmisibilă.

4. Respingerea contestației formulată **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Arad pentru capatul de cerere privind Decizia de impunere nr. .../11.2009 încheiată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând xxx lei impozit pe profit, xxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, xxx lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor; xxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor; xxx lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator; xxx lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator; xxx lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați; xxx lei majorări de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați; xxx lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator; xxx lei majorări de întârziere aferente; xxx lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator; xxx lei majorări de întârziere aferente; xx lei contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați; xx lei majorări de întârziere aferente; xx lei contribuția angajaților la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale; xx lei majorări de întârziere aferente; xxx lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator; xxx lei majorări de întârziere aferente; xxx lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați; xxx lei majorări de întârziere aferente; xxx lei contribuții pentru concedii și indemnizații; xxx lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Timisoara, în termen de 6 luni de la data comunicării.

p. Director Coordonator,