



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59 int.2036
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 253 /29.06. 2011

privind soluționarea contestației depusă de

SC .X.SA din .X.,

inregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906314/25.02.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul de Inspectie Fiscala Regionala nr.8 .X., prin adresa nr..X./24.02.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906314/25.02.2011, asupra contestației formulata de **SC .X.SA (fosta SC .X. SA)** din .X., str.X, nr.X judetul .X., X/1991, CUI X, prin Administrator special X din oras X, localitatea X, nr.X judetul .X. CNPX, conform Hotararii Generale a Actionarilor **SC .X.SA** din 04.05.2010.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./19.11.2010 și priveste suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata,
- .X. lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost inregistrata la organele de inspectie fiscala sub nr..**X./31.01.2011**, dupa cum rezulta din stampila aplicata de Serviciul registratura pe prima pagina a contestatiei, astfel ca in raport de data luarii la cunostinta despre Decizia de impunere nr..**X./24.11.2010** privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, respectiv **04.01.2011**, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și compăletările ulterioare.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite prevederile art.205, art.206, art.207 si art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulata de **SC .X.SA** .

I. Prin contestația formulată, SC .X.SA , fosta SC .X. SA, invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost:

- 01.01.2005-31.12.2009 –pentru impozitul pe profit
- 01.01.2006-31.12.2009. – pentru TVA

IMPOZIT PE PROFIT

anul 2005

1) Contestatoarea susține că suma de **.X. lei** a fost stabilită ca nedeductibila de catre organele de inspectie fiscala in mod eronat, intrucat reprezinta o diferenta valorica la lucrarile de subantrepriza executate de SC .X. SRL pentru beneficiarul .X. .X., pentru care s-au intocmit situatii de lucrari. Aceste lucrari au fost efectuate in baza contractului de tranzactie nr..**X./08.10.2005**.

Totodata, SC .X.SA mentioneaza ca suma de **.X. lei** este cheltuiala deductibila, deoarece a fost efectuata in baza contractului dintre parti si alaturi de valoarea de **.X. lei** a fost facturata către **.X. .X.** „*deci are corespondent in veniturile realizate de SC .X. SA (.X.)*”.

2) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând contravaloare transport cu elicopterul facturate de SC .X. .X. SA cu factura nr..**X./30.05.2005** contestatoarea susține că anexele la factura sunt intocmite de SC .X. SRL .X., deoarece este

operatorul de zbor care asigura obtinerea aprobarilor de zbor si pune la dispozitie pilotul pentru zbor.

Deplasarile au fost efectuate in lunile martie, aprilie si mai 2005 la punctele de lucru ale SC .X.SA si la .X., in vederea supravegherii lucrarilor de constructie in executie in acea perioada.

3) În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli efectuate cu lucrari de remedieri si amenajari la spatiile de birouri ale societatii, spatii in suprafata de 3.900 mp. contestoarea susține că a efectuat amenajari in aceste spatii inchiriate pentru a asigura functionalitatea acestora. Lucrarile de amenajare au fost efectuate in baza contractului incheiat intre parti.

In perioada 2005-2009 SC .X.SA a functionat fara intrerupere in acest sediu, realizand o cifra de afaceri de X milioane lei si un profit de X milioane lei.

4) SC .X.SA precizeaza ca suma de **.X. lei** reprezinta contravaloarea biletelor de avion, *„achizitionate pentru deplasarile efectuate de angajatii societatii pentru probleme de achizitii, contracte, intalniri cu partenerii de afaceri”*, conform facturilor emise de SC .X. SRL .X..

Se precizeaza faptul ca societatea *„nu a decontat niciodata diurne si alte cheltuieli pentru deplasari, inregistrand pe costuri numai contravaloarea biletelor de avion”*, respectand astfel prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

5) În ceea ce privește **suma de .X. lei** reprezentând contravaloare mijloace fixe înregistrate nejustificat în contul 603 *”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”*, societatea precizeaza ca *„acceptam faptul ca echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic a inregistrat nejustificat pe cheltuieli (cont 603) suma de .X. lei, ce reprezinta contravaloarea unor bunuri de natura obiectelor de inventar, dar contestăm faptul ca aceste sume sunt in totalitate si definitiv nedeductibile fiscal.”*

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste cheltuieli si din punct de vedere al deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, respectiv aplicarea prevederilor art.7 pct.16 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X.SA prezinta la contestatie anexa nr.5 prin care a calculat cheltuielile cu amortizarea pentru cheltuielile inregistrate eronat pe costuri.

Astfel, coroborand prevederile Codului fiscal cu cele ale art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si cu HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului

privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, SC .X.SA a stabilit cheltuielile ce trebuiesc luate in calcul pentru recalcularea impozitului pe profit, astfel:

- 2005 - .X. lei,
- 2006 – X lei,
- 2007 – X lei,
- 2008 – X lei,
- 2009 – X lei.

6) În ceea ce privește suma de **X lei** reprezentând contravaloarea mijloacelor fixe contabilizate nejustificat pe cheltuieli, SC .X.SA prezinta in sustinere aceleasi argumente ca la pct. 5 si prezinta in anexa nr.6 la contestatie cu amortismentele pentru aceste mijloace fixe pentru perioada 2005-2009, defalcate astfel:

- 2005 – X lei,
- 2006 – X lei,
- 2007 – X lei,
- 2008 – X lei,
- 2009 – X lei.

7) Referitor la suma de **X lei** reprezentand contravaloarea materialelor de constructii livrate in anul 2005 de SC X SA catre SC .X. SA, contestatoarea susține că materialele au fost folosite pentru realizarea lucrarilor de constructii si pentru vanzarea la terti, suma reprezentând diferenta dintre veniturile si cheltuielile inregistrate in anul 2005 pe centru de cost EO3.

SC .X. SA mentioneaza că *„datorita volumului mare de lucrari, inregistrările in contabilitate au fost efectuate de mai multi angajati, care nu au inregistrat corect veniturile si cheltuielile pe centre de cost (E01-E99).”*

Astfel, „dupa plecarea echipei de inspectie fiscala am refacut contabilitatea de gestiune, in sensul inregistrarii corecte a cheltuielilor si veniturilor pe centrul de cost EO3 rezultand venituri de .X. lei, cheltuieli de .X. lei si profit de .X. lei pe anul 2005”.

8) În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea ratelor de leasing inregistrate nejustificat pe cheltuieli, în contul 612 *„Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile”*, societatea arată că aceasta suma provine din inregistrarea eronata a ratelor de leasing:

- conform contractului de leasing financiar nr. X /021/2002 incheiat intre X AG si SC .X.SA in suma de .X. lei si

- valoarea reziduala aferenta contractului de leasing financiar nr..X./08.04.2003 (factura nr..X./19.04.2005) in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli au fost inregistrate eronat conform prevederilor art.25 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fara insa a stabili cheltuielile cu amortizarea bunului ce face obiectul contractului de leasing, conform prevederilor art.24 si ale art.25 din acelasi act normativ.

Astfel, pentru perioada 2005 – 2007, SC .X.SA a prezentat pentru cele 15 autovehicule, conform HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, valoarea cheltuielilor cu amortizarea cat si dobanzile.

De asemenea, SC .X.SA precizeaza ca aceleasi aspecte se impun a se avea in vedere si pentru factura nr..X./19.04.2005 emisa de .X. SA, in valoare de .X. lei ce reprezinta valoarea reziduala aferenta contractului de leasing nr..X./08.04.2003.

Astfel, pentru perioada 2005 – 2007, SC .X.SA a prezentat calculul amortismentelor pentru aceste mijloace fixe, sume ce trebuie analizate in raport cu cheltuielile inregistrate nejustificat pe costuri:

- 2005 .X. lei + .X. lei = .X. lei- cheltuieli cu amortismentele deductibile fiscal in raport cu .X. lei considerata cheltuiala nedeductibila fiscal,
- 2006 .X. lei, suma ce ar trebui sa diminueze baza impozabila a calculului impozitului pe profit,
- 2007 – .X. lei, suma ce ar trebui sa diminueze baza impozabila a calculului impozitului pe profit.

9) În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentand valoarea chiriei facturate de SC X SA, contestatoarea susține că a fost considerata ca fiind cheltuiala nedeductibila de catre organele de inspectie fiscala, intrucat spatiul este in proprietatea SC .X. SA.

SC .X.SA mentioneaza că SC X .X. SA este societatea administrator al SC .X. SA, societate infiintata prin Hotarare de Guvern, iar pentru respectarea prevederilor contractului de privatizare al SC .X. SA si a Programului de Restructurare stabilit cu AVAS s-a hotarat ca incepand cu luna iunie 2005 pana in luna decembrie 2006 facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat catre SC .X. SA sa se efectueze de SC X.X. – societate administrator. Aceasta hotarare s-a validat prin Conventia nr.1266 intre cele trei societati.

Mai mult, in perioada 2005-2009 SC .X.SA a functionat in spatiul de X mp pentru care precizează: „*consideram ca datora chiria pentru acest spatiu, spatiul*

pus la dispozitie fiind si sediul societatii înregistrat la ORC .X.. Deci cheltuiala este categoric deductibila”.

10) Referitor la suma de **.X. lei** contestatoarea susține că a fost stabilita de catre organele de inspectie fiscala ca fiind diferenta de impozit pe profit din declaratia 101 aferenta anului 2004. Printr-o inspectie anterioara prezentei inspectii fiscala s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru anul 2004 in suma de .X. lei. Pentru anul 2005 s-a depus declaratia 101, iar ulterior s-a depus declarația rectificativa continand venitul neimpozabil de .X. lei cu un impozit diminuat cu suma de .X. lei.

SC .X.SA susține ca „in anul 2005 trebuia diminuata raportarea in declaratia 101 a impozitului pe profit in valoare de .X. lei aferent veniturii neimpozabil de .X. lei pentru ca, altfel in evidentele fiscale ramaneam cu impozitul suplimentar stabilit in urma controlului, iar pe anul 2005 nu se regulariza impozitul pe profit datorat cu influenta veniturii neimpozabil de .X. lei, deci eram in situatia ca in evidentele fiscale eram inregistrati cu suma de .X. pe care nu o datoram.”

anul 2006

11) În ceea ce privește suma de **.X. lei** stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind cheltuiala nedeductibila, contestatoarea arată că reprezinta contravaloarea orelor lucrate de detinutii de la Penitenciarul .X., respectiv lucrari de investitii pe platforma .X.. Aceste lucrari au fost efectuate in baza contractului incheiat intre Penitenciarul .X. si SC .X.SA.

In perioada aprilie-decembrie 2006 acesti muncitori necalificati au efectuat lucrarile de la obiectivul „Hala X”, respectiv s-a construit o hala de productie proprietata SC .X. SA care urma sa fie inchiriata sau vanduta SC Prefa SA, dar nicidecum acesti muncitori nu au lucrat la Statia de Betoane a SC X SA.

12) Referitor la suma de **.X. lei** stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind cheltuiala nedeductibila, societatea arată că reprezinta contravaloarea lucrarilor de „*instalatii*” conform centralizator situatii lucrari efectuate pentru platforma .X. si care a fost evidentiata in contabilitate ca productie neterminata in luna septembrie 2005, iar in luna decembrie 2006 a fost stornata aceasta valoare care era in contul 711 la 31.12.2005, soldul contului 711 fiind zero.

Organele de inspectie fiscala au prezentat situatia eronat, ca si cum in contabilitate s-a facut inregistrarea prin operatiunea de stornare, fara a se mentiona ca in soldul contului 711 din decembrie 2005, se afla suma de .X. lei.

Aceasta suma a fost facturata catre SC .X. SA, astfel:

- 2006 – nr..X./30.06.2006 in valoare de .X. lei,

- 2007 – nr.X/08.09.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.09.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei.

13) Referitor la suma de **X lei**, SC .X.SA, prezinta aceleasi argumente ca la pct.4 din contestatie.

14) În ceea ce privește suma de **X lei** reprezentând diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate în anul 2006 pe centru de cost EO3, contestatoarea susține că având în vedere volumul foarte mare de documente (facturi și situații de lucrări) a prezentat organelor de inspecție fiscală „*numai situația livrarilor la terți în valoare de X lei centralizată ca venituri pe centrul de cost EO2, iar cheltuielile pe EO3, rămânând pe centrul de cost EO3 o cheltuială de X lei reprezentând contravaloare materiale de construcții livrate de SC Prefa SA și folosite la realizarea lucrărilor de construcții pentru diversi beneficiari*”.

15) Referitor la suma de **X lei**, SC .X.SA, prezinta aceleasi argumente ca la pct.9 din contestatie.

anul 2007

16).a) Referitor la suma de **X lei** înregistrată în contul 612 „*Cheltuieli cu redeventele, locațiile de gestiune și chirii*” efectuate în baza contractului de leasing financiar nr.X/2003 SC .X.SA menționează că aceste bunuri de natură mijloacelor fixe nu au fost tratate de către organele de inspecție fiscală și din punctul de vedere al cheltuielilor cu amortizarea bunului fix achiziționat prin contractul de leasing financiar și din punct de vedere a dobanzilor, care sunt deductibile pentru leasingul financiar, conform HG nr.964/1998, HG nr.2139/2004, art.24 și art.25 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, SC .X.SA arată că suma de X lei reprezintă cheltuiala deductibilă fiscal, având în vedere valoarea dobanzilor și cheltuielilor cu amortizarea în suma de X lei.

b) SC .X.SA susține că suma de **X lei** reprezintă valoarea cheltuielilor efectuate pentru achiziționarea de obiecte de inventar.

Referitor la suma de X lei, din care TVA X lei, societatea arată că reprezintă valoarea unui soft calculator Windows, care „dupa opinia noastra nu este un mijloc fix, incadrandu-se ca o cheltuiala deductibila.”

17) Referitor la suma de **X lei**, SC .X.SA, prezintă aceleși argumente ca la pct.4 din contestație.

18) SC .X.SA menționează ca suma de **X lei** reprezintă cheltuielile efectuate cu salariile muncitorilor necalificați care au lucrat la obiectivele de investiții ale societății. Aceste cheltuieli au fost stabilite eronat ca fiind nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, deoarece au fost respectate prevederile art.21 și art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

anul 2008

19) Referitor la suma de **X lei**, SC .X.SA, prezintă aceleși argumente ca la pct.4 din contestație.

20) Referitor la suma de **X lei**, SC .X.SA, prezintă aceleși argumente ca la pct.4 din contestație.

21) Referitor la suma de **X lei**, SC .X.SA, prezintă aceleși argumente ca la pct.18 din contestație.

Mai mult, societatea precizează ca organele de inspecție fiscală au interpretat eronat faptul ca „salariile din statele de plată pe care era mențiunea FC – care era un loc de plată, ca ar fi salariile de la Fotbal Club .X. [...]”.

22) SC .X.SA susține ca suma de **.X. lei** reprezintă cheltuieli aferente modernizărilor și întreținerii Stadionului .X. ce aparține Asociației Fotbal Club .X.. Aceste cheltuieli au fost facturate cu factura nr..X./05.12.2010 în valoare de .X. lei plus TVA, realizându-se corespondența între cheltuielile efectuate și veniturile realizate.

SC .X.SA precizează ca „suma de .X. lei este deductibilă, urmând a fi calculate majorări pentru perioada de la data înregistrării pe costuri până la data facturării acestora, iar TVA se va reconsidera în același mod [...]”.

Totodată, se menționează ca „suma de .X. lei nu mai poate fi considerată fără drept de deducere, atât timp cât întreaga sumă se facturează și se colectează TVA, iar valoarea majorărilor calculate în suma de .X. lei – anexa nr.26

la RIF – nu se mai datoreaza, bunurile fiind ale societatii, producand venituri din lucrari prestate.”

23) SC .X.SA mentioneaza ca suma de .X. lei reprezinta lucrari de asfaltare executate de SC .X. SA cuprinse in lucrarile in subantrepriza preluate pe costuri de SC .X. SA (.X.SA) pentru beneficiarul SC .X. SA, ce au fost cuprinse in factura nr..X./12.01.2010 in valoare de .X. plus TVA, in anexa careia se afla situatiile de lucrari care includ si aceasta asfaltare.

Se precizeaza ca organele de inspectie fiscala „*nu au analizat corect FAPTUL GENERATOR a TVA [...]*” si au calculat majorari de intarziere de .X. lei de la data de 25.04.2008 pana la data de 12.01.2010, data facturarii lucrarilor catre SC .X. SA. Mai mult, contestatoarea susține că situatiile de lucrari sunt acceptate de beneficiar in data de 12.01.2010, conform art.134 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Față de cele precizate societatea consideră că bugetul statului nu a fost prejudiciat cu sume stabilite prin decizia de impunere contestată și ca urmare solicită admiterea contestației ca fiind netemeinică și nelegală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010, contestata, organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare în baza urmatoarelor constatări din Raportul de inspectie fiscală nr..X./19.11.2010:

Perioada supusa inspectiei fiscale generale a fost:

- **01.01.2005-31.12.2009** pentru impozit pe profit,
- **01.01.2006-31.12.2009** pentru taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au verificat modul de organizare și conducere a evidentei fiscale si contabile precum si ansamblul declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante, pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2009.

Obiectul principal de activitate al SC .X.SA, declarat în perioada verificată a fost CAEN 4120- *“Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale”*.

Prin Incheierea nr..X./19.11.2009 emisa de Tribunalul .X. in Dosarul nr..X./17.11.2009, s-a dispus inscrierea in Registrul Comertului a mentiunii privind

schimbarea denumirii societatii din SC .X. SA in SC .X.SA incepand cu data de 19.11.2009.

Conform Hotararii Tribunalului .X., sectia Comerciala si de Contencios Administrativ, emisă in Dosarul nr.X/62/2009 privind Incheierea din Sedinta Camerei de Consiliu din data de 14.01.2010 privind solutionarea cererii SC .X.SA de constatare a starii de insolventa, potrivit Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a dispus admiterea cererii.

Totodata, s-a desemnat administrator judiciar INFO X SPRL, caruia i se stabilesc atributiile prevazute de art.20 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la capetele de cerere contestate de catre SC .X.SA urmare inspectiei fiscale generale s-au constatat urmatoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Anul 2005

1. La pct.b.3 din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că în luna august 2005 SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile suma de .X. lei, in baza facturii nr..X./10.08.2005 emisa de SC .X. SRL, reprezentand „diferenta valoare lucrari executate conform contract nr..X./08.10.2005”.

Prin contractul de tranzactie nr..X./08.10.2005 incheiat intre SC .X.SA in calitate de debitor si SC .X. SRL in calitate de creditor, se face trimitere la pretul din contractul de subantrepriza nr..X./28.09.2000.

De asemenea, partile au stabilit de comun acord ca SC .X.SA in calitate de antreprenor are de achitat subantreprenorului SC .X. SRL suma de .X. lei din care se compenseaza suma de .X. lei, astfel debitul restant ramas fiind de .X. lei, la care se adauga diferenta valorica la lucrarile executate reprezentand .X. lei + TVA, astfel ca suma rezultata de .X. lei se va stinge in continuare prin compensare ca urmare a contractului de vanzare cumparare nr..X./08.10.2002 (contract prin care SC .X.SA se obliga sa vanda catre SC .X. SRL diferite produse).

Organele de inspectie fiscală in urma verificarilor efectuate si a documentelor prezentate de SC .X.SA (fosta SC .X. SA) au constatat ca nu poate fi justificata inregistrarea pe cheltuieli a sumei de .X. lei, „*nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli, efectuarea, cat si concretizarea-materializarea lor, perioada de timp in care s-au efectuat, astfel incat sa se poata constata ca sumele inregistrate au fost corect stabilite, avand in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a acestora, motiv pentru care nu-si insuseste punctul de vedere formulat de catre agentul economic.*”

2. La pct.b.4 din raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în luna mai 2005 SC .X.SA a înregistrat în evidențele contabile suma de .X. lei în baza facturii BV VDW .X./30.05.2005 emisă de SC .X. .X. SA, reprezentând „c/val transport elicopter”.

În vederea justificării serviciului SC .X.SA a prezentat în copie factura fiscală nr..X./ 30.05.2005 și anexele aferente, respectiv foile de zbor care poartă antetul .X..

Din analiza documentului anexat facturii organele de inspecție fiscală au constatat că anexa precizată în factura este emisă de SC .X. SA care a prestat serviciile către .X. .X. (societate din grupul .X.), iar ca urmare a neprezentării altor documente în susținerea justificării nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuării lor în scopul obținerii de venituri.

SC .X.SA, referitor la aspectele constatate își exprimă în scris punctul de vedere astfel: *“suma de .X. lei transport cu elicopterul, facturate de la .X. .X. proprietarul elicopterului...anexele la această factura sunt emise de către .X. operatorul de zbor care asigură obținerea aprobarilor de zbor de la autoritatea aeronautică și care asigură și pilotul ptr. elicopter. Deplasările s-au efectuat la punctele de lucru ale societății și la .X. pentru conducerea societății în principal ptr. dl. X Președintele –Director General al SC .X. S.A”.*

Ca o concluzie a celor prezentate mai sus, și în completarea constatărilor organelor de inspecție fiscală se precizează faptul că pe baza documentelor prezentate de către agentul economic (factura emisă de .X. .X. - societate ce face parte din grupul .X. și foile de zbor emise de către .X. anexate facturii) și ca urmare a neprezentării altor documente (contractul/comanda, alte documente justificative din care să rezulte modul de cuantificare și stabilire a sumei) în susținerea justificării înregistrării pe cheltuieli a sumei de .X. lei, nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuării lor în scopul obținerii de venituri, astfel încât să se poată constata că sumele înregistrate au fost corect stabilite, având în vedere că orice relație comercială trebuie să aibă la bază documente care să poată permite verificarea realității operației și modul de cuantificare a acestora, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu-și însușesc punctul de vedere formulat de către agentul economic.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum de .X. lei (.X. + .X.) reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți, conform art.19 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m și lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. La pct.b.5 din raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în luna iunie 2005 SC .X.SA a înregistrat în contul 628.21 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de .X. lei în baza facturii BV VDO nr..X./30.06.2005 emisă de SC .X. SA (societate care face parte din grupul .X.), reprezentând lucrări executate/remedieri executate și amenajări.

Din analiza documentelor anexate facturii organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de remediere și amenajări s-au efectuat la sediul administrativ din incinta platformei industriale .X. SA, iar agentul economic nu a prezentat documente relevante în susținerea deductibilității acestor cheltuieli, neputându-se stabili corect, dacă aceste servicii au fost prestate efectiv pentru .X. SA și nu pentru o altă sau alte societăți din cadrul grupului care au sediul administrativ în aceeași locație (sediul administrativ) unde s-au prestat efectiv serviciile la care se face referire în factura.

Urmarea celor constatate mai sus organele de inspecție fiscală au stabilit că din documentele prezentate de societate nu s-a putut stabili realitatea acestor prestări de servicii, astfel încât să se poată constata că sumele facturate au fost corect stabilite, având în vedere că orice relație comercială trebuie să aibă la bază documente care să poată permite verificarea realității operației și modul de cuantificare a serviciilor prestate (cu atât mai mult cu cât SC .X. SA este parte afiliată făcând parte din grupul .X.).

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA își exprimă în scris punctul de vedere în sensul că: "*suma de .X. lei lucrări de remedieri și amenajări la birourile societății în suprafața de 3900 mp facturate de .X. S.A [...] .X. S.A a închiriat spațiul pentru birouri în suprafața de 3900 mp de la .X. SA. Pentru a asigura funcționalitatea acestor spații și aducerea lor la un standard corespunzător a fost necesară recondiționarea mobilierului existent, amenajarea spațiilor pentru arhivă, executarea de dulapuri înzidite, lambrisarea unor spații, crearea în interiorul birourilor a spațiilor pentru calculatoare, servere și alte lucrări care sunt detaliate în anexa la factura, aceste lucrări au fost necesare pentru societate*".

Având în vedere cele constatate organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat nejustificat cheltuielile cu serviciile prestate de terți în suma de .X. lei și acestea sunt cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m și lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

4) La pct.c din raportul de inspecție fiscală s-a constatat că SC .X.SA a înregistrat în contul 628.21 628.21 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", respectiv 625.21 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"

contravaloarea biletelor de avion pentru deplasari externe in suma de .X. lei, in baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., astfel :

FF 4243351 /06.01.2005.....X lei
FF4243349 / 06.01.2005.....Xlei
FF9917100 / 19.07.2005.....X lei
FF 9917826 / 02.11.2005.....X lei
Total.....**X. lei.**

SC .X.SA nu a prezentat documente justificative (ordine de serviciu nominale ale persoanelor care au efectuat aceste deplasari, deconturi de justificare si alte documente in sustinere) din care sa rezulte persoanele care au efectuat deplasarea (daca au calitatea de angajat), locul si scopul deplasarii, neputand face astfel dovada faptului ca aceste deplasari au fost efectuate in interesul societatii.

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere in sensul ca : *“ suma de .X. lei c-val bilete de avion din facturile emise de .X. S.R.L pentru deplasari efectuate de angajatii societatii pentru probleme de achizitii, contracte, intalniri cu partenerii de afaceri [...] la o cifra de afaceri de peste 84 milioane ron deplasari externe reprezinta o cheltuiala de 0.05 % [...] intrucat societatea nu a acordat niciodata diurne si alte cheltuieli pentru deplasari, suportand pe costuri numai c-val biletelor de avion, motiv pentru care nu s-au intocmit deconturi [...] in baza Codului Fiscal art.21 alin.2 lit e) [...] sunt cheltuieli in scopul realizarii de venituri si chelt. de transport in tara si strainatate efectuate de salariati si administratori, in cazul in care contribuabilul realizeaza profit [...] fara ca legiuitorul sa solicite suplimentar fata de documentele de transport, respectiv factura si modalitate de plata pe numele agentului economic”.*

Astfel, organele de inspectie fiscala, in baza art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca suma de **.X. lei** reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

5. La pct.d.2 c din raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca in luna septembrie 2005 pe baza facturii BV VFB nr..X./01.09.2005 emisa de .X. BV SA, reprezentand utilaje, s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC .X.SA urmatoarele operatiuni:

poz. 418 din jurnal ctb 2 303.01 = 401.01 .X. lei
poz 420 din jurnal ctb 2 603.21 = 303.01 .X. lei

Din analiza anexei atasate la factura in care se prezinta analitic bunurile aprovizionate s-a constatat ca acestea reprezinta masini si utilaje, bunuri de natura mijloacelor fixe si nu bunuri de natura obiectelor de inventar asa cum le-a considerat si inregistrat SC .X.SA.

Similar pe baza facturii BV VDO nr..X./30.09.2005 emisa de .X. SA, reprezentând mobilier, s-au inregistrat in evidentele contabile urmatoarele operatiuni :

poz 892 din jurnal ctb 2 303.01 = 401.01 .X. lei
poz 894 din jurnal ctb 2 603.21= 303.01 .X. lei.

Din analiza anexei atasate la factura in care se prezinta analitic bunurile aprovizionate s-a constatat ca o parte din acestea sunt de natura obiectelor de inventar, respectiv suma de .X. lei, iar altele sunt de natura mijloacelor fixe, respectiv suma de **.X. lei**.

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere, astfel:“ *suma de .X. lei conform factura .X./01.09.2005 – mijloace fixe contabilizate pe cheltuieli ca obiecte de inventar. Din lista anexa la factura, ultimile doua pozitii sunt obiecte de inventar- set cofraje metalice (380 buc) cu valoare de .X. lei si popi metalici 2000 buc in valoare de .X. lei, pentru diferenta de .X. lei (.X. – .X.) am calculat amortismentele conform anexei 10 care trebuiesc luate in calcul, valori cu care trebuiesc majorate cheltuielile deductibile[...].*

- suma de .X. lei mijloace fixe contabilizate eronat pe cheltuieli ca obiecte de inventar, solicitam ca incepind cu luna octombrie 2005, conform calculelor din anexa 10 prin care s-au calculat amortismente pentru perioadele urmatoare [...].”

Organele de inspectie fiscala au stabilit:

- pentru suma de .X. lei aferenta facturii fiscale nr..X./01.09.2005, emisa de .X. BV SA (societate ce face parte din grupul .X.), ce reprezinta utilaje s-a luat in considerare explicatia SC .X.SA formulata in punctul de vedere, respectiv diminuarea cu suma de .X. lei (contravaloare set cofraje si popi metalici de natura obiectelor de inventar), ramanand astfel suma de .X. lei.

- pentru suma de .X. lei echipa de inspectie fiscala nu-si insuseste punctul de vedere formulat de catre agentul economic.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala a stabilit in conformitate cu art.24 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe cheltuieli (ct 603) suma de .X. lei (.X. + .X.) ce reprezinta contravaloarea unor bunuri de natura mijloacelor fixe si nu bunuri de natura obiectelor de inventar.

6. La pct.d.3 din raportul de inspectie fiscala s-a constatat, din verificarea prin sondaj a documentelor care au stat la baza inregistrarilor, a operatiunilor contabile inscrise in jurnalele contabile, din explicatiile prezentate de catre SC .X.SA, ca in registrele jurnal intocmite pentru fiecare luna in parte, pentru operatiunile contabile formula 601.21 "Cheltuieli cu materiile prime" = 301.01 "Materii prime" sunt inscrise corespunzator codurile centrelor de cost

pentru care s-au facut inregistrarile contabile respective, coduri numerice de la E1 la E 99.

Pentru lucrarile de constructii montaj efectuate, urmare a inspectiei fiscale s-a solicitat SC .X.SA prezentarea contractelor incheiate cu diversi beneficiari, facturile fiscale emise pentru lucrarile executate, situatiile de lucrari, devize de executie aferente cât si documentele intocmite privind contabilitatea de gestiune, in vederea verificarii realitatii elementelor de cheltuieli inregistrate in evidentele contabile corespunzatoare fiecarui centru de cost in parte, corelarea pe centre de cost a acestora cu devizele si situatiile de lucrari, cu documentele primare de descarcare a gestiunilor materiale (unde este cazul) cu momentul executiei efective, inregistrarea si decontarea productiei in curs, etc..

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe parcursul anului 2005, SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile prin formula contabila $601.21 = 301.01$ (corespunzator centrului de cost E03) contravaloarea unor facturi fiscale emise de diversi furnizori (societati afiliate ce fac parte din grupul .X., cum ar fi X SA, .X. SA) si care reprezinta diverse materiale de constructii, respectiv placi granit, betoane, agregate pentru beton, pavele, BCA declassat, stilpi beton, boltari, placi gard, etc.

Pentru situatiile in care materialele au avut destinatie de marfuri, respectiv s-au livrat catre diversi beneficiari, s-au solicitat atât avizele in baza carora s-au intocmit facturile de la furnizor (X SA – societate din grupul .X.) si care au insotit materialele, cât si facturile emise de catre agentul economic pentru beneficiarii finali, respectiv documentele in baza carora s-au inregistrat in gestiunea de marfuri (contul 371 "mărfuri"), respectiv descarcarea din gestiune la momentul facturarii (contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile"), pentru a se putea separa cheltuielile materiale care au participat pe un centru de cost aferent lucrarilor de constructii montaj in curs de cele aferente stocurilor cu destinatie de marfuri.

Astfel, s-au solicitat explicatii scrise SC .X.SA cu privire la inregistrarile contabile 301.01 "Materii prime" = 401.2 « Furnizori», (cu precizarea documentelor in baza carora s-au inregistrat in contul de evidenta a gestiunii materialelor, daca materialele au intrat efectiv in gestiunea de materiale) concomitent cu inregistrarea contabila 601.21 « Cheltuieli cu materiile prime" = 301.01 "Materii prime" pentru suma de .X. lei corespunzator centrului de cost E03, cu precizarea si prezentarea documentelor in baza carora s-au descarcat pe cheltuieli, respectiv a situatiilor de lucrari intocmite pe faze de executie, pentru a avea posibilitatea corelarii cu momentul inregistrarii productiei in curs de executie pe centre de cost , activitati, centre de profit si cu momentul inregistrarii pe venituri, respectiv a facturarii.

Din raspunsul formulat rezulta urmatoarele « *organizarea interna in cadrul grupului de firme detinute de noi a fost ca desfacerea materialelor de constructii si produse finite sa se faca de SC .X. S.A pentru a avea desfacerea*

centralizata si pentru diminuarea cheltuielilor cu personalul, functionand ca un singur compartiment de desfacere. Suma de .X. lei reprezinta c/val materiale de constructii livrate de SC X S.A – societate din grup, constand in betoane, mortare, sape, BCA, borduri, tuburi beton,materiale produse de S C X SA si destinate vanzarii la terti, vanzare facuta de SC .X. SA, precum si materiale folosite la realizarea lucrarilor de constructii de catre .X. SA. Avand in vedere ca activitatea SC .X. SA in perioada 2005 – 2009 a fost de un volum foarte mare, inregistrarile in evidenta contabila au fost facute de mai multe persoane care nu s-au corelat pentru inregistrarea cheltuielilor si veniturilor pe acelasi centru de cost. Astfel suma de .X. lei a fost centralizata pe cont 301 si apoi pe cont 601 centru de cost E03. Aceasta suma reprezinta c/val materialelor de constructii destinate in principal vanzarii la terti, vanzare care s-a facut conform facturilor emise catre terti si prezentate in situatia anexata, centralizarea livrarilor fiind facuta pe contul de venituri 701, eronat pe centru de cost E02, in loc de E03. Aceste materiale facturate la terti nu s-au produs la SC .X. SA. Mentionez ca exista discrepante intre veniturile si cheltuielile inregistrate pe centre de cost intrucât inregistrarile nu au fost facute chiar corect in urma inspectiei s-a procedat la reconstituirea facturilor emise de catre Prefa SA si care s-au inregistrat in contul 301 si concomitent in cont 601, prin centrul de cost E 03. Se recunoaste ca aceste bunuri desi au fost vândute catre terti, nu s-au inregistrat ca marfuri. La solicitarea inspectiei fiscale s-au intocmit situatii centralizatoare (anexate la prezenta nota explicativa) pentru centrul de cost E03 pentru perioada 2005 si 2006 din care rezulta :

2005 cheltuieli 601 (E03) .X. lei

Venituri 701 (E 02) .X. lei, **diferenta suma de .X. lei.**

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere astfel: "suma de .X. lei diferenta intre cheltuielile si veniturile inregistrate pe centrul de cost E 03 asa cum am mentionat in discutiile cu echipa de control, inregistrarea cheltuielilor societatii pe centre de cost (in cazul nostru E 01- ...) nu a fost tinuta corect, in sensul in care cheltuielile inregistrate au fost operate de mai multi angajati ai serviciului contabilitate, care nu intotdeauna au inregistrat pe centre de cost corespunzatoare. Pentru a avea o imagine fidela a veniturilor si cheltuielilor pe intreg an 2005 in anexa nr 11 am redat toate operatiunile de livrare materiale de constructii de la X S.A catre .X. S.A, materiale care au facut obiectul analizei echipei de control pe centrul de cost E 03....in anexa 11 am prezentat situatia livrarilor la terti si facturile catre 12 beneficiari pentru lucrari de constructii montaj efectuate in 2005.....o lista a veniturilor si cheltuielilor realizate in 2005 pe E-uri din care se observa diferente foarte mari intre venituri si cheltuieli."

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

În anexa 11 la punctul de vedere al SC .X.SA s-au anexat in copie situatiile de lucrari, devizele, facturile emise aferente obiectivelor realizate, pentru diversi beneficiari (X, hotel X, X, X, parcul .X., telegondola .X., .X. .X. si .X., cât si unele situatii centralizatoare aferente centrului de cost E 57 .X.).

Prin punctul de vedere exprimat in scris se prezinta o situatie generala pornind de la totalul livrarilor de materiale de constructii efectuate de catre X S.A (societate ce face parte din grupul .X.) catre .X. S.A, respectiv X ron fara TVA, cu mentiunea ca aceste materiale au fost folosite in principal pentru realizarea lucrarilor de constructii (X ron) la diversi beneficiari si pentru terti (.X. ron).

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe contul de cheltuieli materiale (601.21) suma de .X. lei din totalul de .X. lei ce reprezinta contravaloarea facturilor fiscale de la beneficiarul X S.A (din cadrul grupului .X.) suma pe care agentul economic o recunoaste si o accepta prin nota explicativa a directorului economic care a fost stabilita in timpul inspectiei fiscale, urmare a faptului ca SC .X.SA nu a condus evidenta contabila a materialelor care au avut destinatie ca marfuri catre diversi terti, evidenta contabila a lucrarilor efectuate, cât si evidenta privind contabilitatea de gestiune pentru a avea posibilitatea justificarii realitatii si legalitatii inregistrarilor in contabilitate pentru aceste sume mentionate mai sus.

Ca o concluzie a celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala nu îsi insusesc punctul de vedere formulat de SC .X.SA si stabilesc ca suma de .X. lei inregistrata pe cheltuieli (ct 601) reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

7. La pct.e.1 din raportul de inspectie fiscala s-a constatat că SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile contravaloarea ratelor de leasing extern achitate catre X Leasing, astfel:

18.02.2005	poz 12	X lei (X Eur)
05.07.2005	poz 1	X lei (X Eur)
11.08.2005	poz 2	X lei (X Eur)
26.10.2005	poz 16	X lei (X Eur)
22.12.2005	poz 82	X lei (X Eur)
Total		X lei

Prin contractul de leasing financiar nr.X/021/2002 incheiat intre XAG persoana juridica austriaca "locatorul" si .X. S.A "utilizatorul" s-au achizitionat 15 autovehicule model X si X .

In luna aprilie 2005 SC .X.SA a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturii fiscale nr..X./19.04.2005 emisa de .X. S.A in suma de .X. lei (valoarea fara TVA) ce reprezinta valoarea reziduala aferenta autoturism marca X achizitionata in baza contractului de leasing financiar derulat.

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere in sensul ca: *“suma de X lei leasinguri inregistrate pe cheltuieli –X Leasing in valoare de X lei si .X. in valoare de .X. lei - echipa de control considera toata suma nedeductibila fara sa ia in considerare dobanda aferenta ratelor de leasing in suma de X lei pentru anul 2005...”*.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

S-a anexat programul platilor aferent contractului de leasing cu X prin care se confirma ca in suma de X lei inregistrata in contul 612” “ pe baza borderourilor de banca este cuprinsa si dobanda aferenta, respectiv suma de lei care se scade din suma totala, ramânând astfel suma de .X. lei.

Din anexa la punctul de vedere s-a constatat ca pe perioada contractului de leasing financiar nr.X/021/2002 (2002 – 2006) agentul economic a inregistrat unitar ratele de leasing (cont 612).

Referitor la suma de .X. lei contravaloarea facturii fiscale nr..X./19.04.2005 emisa de .X. S.A si care reprezinta valoare reziduala aferenta contractului de leasing financiar nr..X./2003 s-a anexat in copie contractul de leasing.

Având in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala nu și-au insusit punctul de vedere formulat de SC .X.SA si au constatat ca s-a inregistrat nejustificat pe cheltuieli ct 612 suma de **X lei** (.X. lei + .X. lei), contrar prevederilor art.25 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care stabileste ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal suma de X lei.

8. La pct.e.2 din raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca SC .X.SA a inregistrat suma de .X. lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de catre SC X .X. S.A respectiv “chirie ...cf contract locatiune nr.X/102/28.12.2004”, astfel :

FF X / 18.08.2005	chirie luna iunie 2005.....	X lei
FF X / 18.08.2005	chirie luna iulie 2005.....	X lei
FF X/ 31.08.2005	chirie luna august 2005.....	X lei
FF X / 30.09.2005	chirie luna septemb 2005.....	X lei
FF X / 31.10.2005	chirie luna octomb 2005.....	X lei
FF X / 30.11.2005	chirie luna noiemb 2005.....	X lei
FF X / 29.12.2005	chirie luna decembr 2005.....	X lei

TOTAL

.X. lei

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere în senul că: *"suma de .X. lei chirie spatii facturate de SC PRO .X. – mentionam ca SC Pro .X. S.A este societatea administrator al SC .X. S.A, societate infiintata prin Hotarâre de Guvern, iar pentru respectarea prevederilor contractului de privatizare al SC .X. S.A si a Programului de restructurare stabilit cu AVAS s-a hotarât ca începând cu luna iunie 2005 pâna in decembrie 2006 facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat catre SC .X. S.A sa se faca de SC Pro .X. –societatea administrator.*

Pentru validarea acestei hotarâri s-a intocmit cu data de 04.05.2005 Conventia numarul 1266 intre cele trei societati respectiv SC .X. S.A, SC .X. S.A si Pro .X. SA care stabilea ca facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat se va face de SC .X. pentru aceleasi suprafete si aceleasi tarife contractate.

In perioada 2005 – 2009 SC .X. SA a functionat in spatiul inchiriat si consideram ca datora chiria pentru acest spatiu."

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe cheltuieli suma de .X. lei, motiv pentru care le considera cheltuieli nedeductibile fiscal, intrucat prin contractul de locatiune nr.X/2004 precum si prin Conventia nr.X/2005 nu se mentioneaza expres la ce contract de locatiune face referire.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, acestea fiind emise de catre societatea care administreaza (SC PRO .X. SA, societate la care .X. S.A detine 74 % din actiuni) si nu de .X. SA care prin contract are calitatea de locator (fiind proprietarul de drept al bunurilor care fac obiectul contractului), organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli cu chiriile in cuantum de .X. lei nu justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor derulate in baza contractului de locatiune mentionat mai sus, motiv pentru care aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

9. La pct.f.1 din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că SC .X.SA a depus declaratia initiala privind impozitul pe profit (101) inregistrata la organul fiscal sub nr..X./30.05.2006 in care la rândul 47 *"diferenta de impozit pe profit datorat"* este înscrisă suma de .X. lei si ulterior, in data de 22.06.2006, a depus declaratie rectificativa, in care la rindul 47 a raportat suma de .X. lei, o diminuare a

impozitului pe profit cu suma de .X. lei (operatiune evidentiata si in fisa sintetica pe platitor).

Din verificarea datelor inregistrate in balanta contabila la 31.12.2005, a celor raportate in ambele declaratii privind impozitul pe profit (101), respectiv cea initiala si cea rectificativa s-a constatat ca SC .X.SA prin declaratia rectificativa a diminuat nejustificat suma raportata la rd 1 "venituri din exploatare" respectiv de la suma de .X. lei (cf declaratie initiala) la suma de .X. lei, o diferenta in suma de .X. lei care a generat si diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere astfel: "suma de .X. lei diferenta impozit pe profit din declaratia 101 intrucat decizia de impunere emisa in urma controlului din 2004 a cuprins si suma de impozit pe profit stabilita suplimentar, consideram evident faptul ca in anul 2005 trebuia diminuat raportarea in declaratia 101 a impozitului pe profit in valoare de .X. lei aferent venitului neimpozabil de .X. lei pentru ca altfel in evidentele fiscale ramâneam si cu impozitul suplimentar stabilit in urma controlului, iar pe anul 2005 nu se regulariza impozitul pe profit datorat cu influenta venitului neimpozabil de .X. lei, deci eram in situatia ca in evidentele fiscale eram inregistrati cu suma de .X. lei p care nu o datoram."

In conformitate cu prevederile art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala stabileste ca SC .X.SA a diminuat nejustificat (prin declaratia rectificativa) impozitul pe profit aferent anului 2005 cu suma de .X. lei deoarece diferentele de impozit pe profit generate de Decizia de impunere nr.X/2005 (inclusiv pentru anul 2004) s-au inregistrat in Fisa de evidenta pe platitor (din punct de vedere al declararii agentul economic nu a respectat prevederile legale, respectiv diferentele stabilite urmare unei inspectii fiscale nu se raporteaza de catre agentul economic prin declaratiile fiscale).

Anul 2006

1. La pct.a.1 din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că SC .X.SA a inregistrat in cursul anului 2006, contravaloarea facturilor emise de penitenciarul .X., reprezentind "c/v munca prestata cu detinutii conform situatiei de plata pe luna...", astfel:

FFX / 01.04.2006.....X lei
FFX /01.05.2006.....X lei

FF X / 01.06.2006.....	X lei
FF X / 01.08.2006.....	X lei
FF X / 01.09.2006.....	X lei
FF X/ 01.09.2006.....	X lei
FF X/ 01.10.2006.....	X lei
FF X / 01.11.2006.....	X lei
FF X/ 01.12.2006.....	X lei
Total	X. lei

In urma verificarilor efectuate rezulta ca detinutii au efectuat servicii la statia de betoane Prefa S.A (centru de cost E-60) și datorită neprezentării altor documente in sustinerea justificării inregistrării pe cheltuieli nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuării, cât și concretizarea - materializarea lor, astfel încât să se poată constata ca sumele inregistrate au fost corect stabilite, având in vedere ca orice relatie comerciala trebuie să aiba la baza documente care să poată permite verificarea realității operației și modul de cuantificare a acestora.

Având in vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat cheltuielile cu serviciile prestate de terti in suma de .X. lei și a stabilit ca aceasta reprezintă cheltuiala nedeductibila fiscal conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

2. La pct.a.3 din raportul de inspectie fiscala s-a constatat că, Contractul de antrepriza nr..X./27.03.2004 incheiat intre SC .X.SA in calitate de antreprenor și .X. S.A in calitate de beneficiar, reprezentata legal de administratorul unic SC Pro .X. SA, obiectul contractului fiind executarea de catre antreprenor a lucrarilor de renovare, reamenajare și modernizare la obiectivul *“incinta uzina .X. .X. - cladire administrativa”* valoarea lucrarilor fiind de X Eur fara tva.

Prin actele aditionale nr.X/25.04.2006, nr.X/01.09.2006 incheiate la contract, se imparte valoarea stabilita prin contract pe unele lucrari mentionate, și se majoreaza valoarea contractului.

La cap. VII din contract *“pretul”* pct.7.3 se precizeaza :*“plata se va face in termen de 3 zile de la data facturarii. Factura se va emite la sfârșitul fiecărei luni și, la cererea expresa a beneficiarului va fi insotita de situatii de lucrari (aceste situatii pot fi și parțiale)”*.

Contractul de antrepriza nr..X. /A/ 27.03.2004 incheiat intre SC .X.SA in calitate de antreprenor și Pro .X. S.A in calitate de beneficiar, (administrator unic al SC .X. SA) obiectul contractului fiind executarea de catre antreprenor a lucrarilor de

renovare, reamenajare si modernizare la obiectivul "incinta uzina .X. .X.- cladire administrativa", valoarea lucrarilor fiind de X Eur fara tva.

In contractul de antrepriza nr.X/26.04.2006 incheiat intre SC .X.SA in calitate de antreprenor si .X. S.A in calitate de beneficiar, (reprezentata legal prin administrator unic SC Pro .X. SA) obiectul contractului fiind executarea de catre antreprenor a lucrarilor privind obiectivul cantina – restaurant .X. din incinta uzina .X. .X., valoarea lucrarilor fiind de X Eur fara TVA.

SC .X.SA, in baza contractelor mentionate mai sus a emis facturi fiscale catre beneficiarul .X. S.A reprezentând c/val lucrari C+M – imprejmuire trotuar si borduri incinta .X., executie infrastructura drum .X. – Noua, lucrari C + M modernizare cantina, modernizare sectia 410.

Din verificarea operatiunilor contabile inregistrate in registrul jurnal, a fiselor de cont 332 corespunzator cu 711 cu privire la inregistrarea valorii la cost de productie a lucrarilor si serviciilor in curs de executie, (332= 711) conform prevederilor legale cât si a normelor de aplicare, a rezultat faptul ca in anul 2006 SC .X.SA a efectuat o singura inregistrare contabila, respectiv la 31.12.2006 prin jurnalul nr.4, operatiune de stornare in suma de .X. lei cu explicatia « *storno productie neterminata* ».

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista posibilitatea verificarii colectarii cheltuielilor materiale reflectate in contabilitatea financiara ct 601.21 pentru acest centru de cost E 57 (inregistrate initial pe baza facturilor de la furnizori, in contul de materiale 301.01 fara a se intocmi documentul de intrare/iesire in gestiune, in unele situatii fiind facturi de prestari servicii) la momentul angajarii lor, delimitarea cheltuielilor in timp si pe destinatii corelarea cu situatiile de lucrari (in cazurile in care acestea sunt intocmite si cu evidenta contabila a lucrarilor si serviciilor in curs de executie, pentru a se putea verifica destinatia lucrarilor si a serviciilor pe centrele de cost (E1...E 99) cât si delimitarea cheltuielilor privind productia finita de cele aferente productiei in curs, corelarea cu inregistrarea veniturilor din prestari servicii pe masura efectuarii lor, a stadiului de executie pe baza situatiilor de lucrari.

Organele de inspectie fiscala stabilesc ca fiind nejustificata din punct de vedere fiscal operatiunea de stornare a sumei de .X. lei in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si ale art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu punctul 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571 / 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. La pct.b din raportul de inspecție fiscală s-a constatat că SC .X.SA contravaloarea biletelor de avion pentru deplasari externe in suma de **X lei**, in baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., astfel :

FF X /08.06.2006.....X lei
FF X / 29.06.2006..... Xlei
FF X/906 / 04.07.2006.....X lei
FF X / 30.08.2006.....X lei
Total.....**X lei**

SC .X.SA nu a prezentat documente justificative (ordine de serviciu nominale ale persoanelor care au efectuat aceste deplasari, deconturi de justificare si alte documente in sustinere) din care sa rezulte persoanele care au efectuat deplasarea, (daca au calitatea de angajat) locul si scopul deplasarii, neputand face astfel dovada faptului ca aceste deplasari au fost efectuate in interesul societatii.

SC .X.SA, referitor la aspectele constatate isi exprima in scris punctul de vedere astfel : *"suma de X lei c-val bilete de avion din facturile emise de .X. S.R.L pentru deplasari efectuate de angajatii societatii pentru probleme de achizitii, contracte, întâlniri cu partenerii de afaceri.....la o cifra de afaceri de peste 86 milioane ron deplasari externe reprezinta o cheltuiala de 0.02 %.....intrucat societatea nu a acordat niciodata diurne si alte cheltuieli pentru deplasari, suportand pe costuri numai c-val biletelor de avion, motiv pentru care nu s-au intocmit deconturi "*.

Organele de inspectie fiscala nu-si insusesc punctul de vedere formulat de catre agentul economic motiv pentru care stabileste aceste cheltuieli in suma de **X lei** ca fiind nedeductibile fiscal in baza art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4. La pct.c.1 din raportul de inspecție fiscală s-a constatat, din verificarea documentelor care au stat la baza inregistrarilor, a operatiunilor contabile inscrise in jurnalele contabile, din explicatiile prezentate de catre agentul economic ca in registrele jurnal intocmite pentru fiecare luna in parte, pentru operatiunile contabile formula **601.21 = 301.01** sunt inscrise corespunzator codurile centrelor de cost pentru care s-au facut inregistrarile contabile respective, coduri numerice de la E1.....la E 99.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise SC .X.SA cu privire la inregistrarile contabile 301.01 = 401 (cu precizarea documentelor in baza carora s-au inregistrat in contul de evidenta a gestiunii materialelor, daca materialele au intrat efectiv in gestiunea de materiale) concomitent cu inregistrarea contabila 601.21 = 301.01 pentru suma de .X. lei corespunzator centrului de cost E03, cu precizarea si prezentarea documentelor in baza carora s-au descarcat pe

cheltuieli, respectiv a situatiilor de lucrari intocmite pe faze de executie, pentru a avea posibilitatea corelarii cu momentul inregistrarii productiei in curs de executie pe centre de cost, activitati, centre de profit si cu momentul inregistrarii pe venituri, respectiv a facturarii.

Din raspunsul formulat rezulta urmatoarele « *organizarea interna in cadrul grupului de firme detinute de noi a fost ca desfacerea materialelor de constructii si produse finite sa se faca de SC .X. SA pentru a avea desfacerea centralizata si pentru diminuarea cheltuielilor cu personalul, functionând ca un singur compartiment de desfacere. Suma de .X. lei reprezinta c/val materiale de constructii livrate de SC XS.A –societate din grup, constand in betoane, mortare, sape, BCA, borduri, tuburi beton,materiale produse de S C X S.A si destinate vanzarii la terti, vanzare facuta de SC .X. S.A, precum si materiale folosite la realizarea lucrarilor de constructii de catre .X. S.A.....Avand in vedere ca activitatea SC .X. S.A in perioada 2005 – 2009 a fost de un volum foarte mare, inregistrarile in evidenta contabila au fost facute de mai multe persoane care nu s-au corelat pentru inregistrarea cheltuielilor si veniturilor pe acelasi centru de cost. Astfel suma de .X. lei a fost centralizata pe cont 301 si apoi pe cont 601 centru de cost E03. Aceasta suma reprezinta c/val materialelor de constructii destinate in principal vanzarii la terti, vanzare care s-a facut conform facturilor emise catre terti si prezentate in situatia anexata, centralizarea livrarilor fiind facuta pe contul de venituri 701, eronat pe centru de cost E02, in loc de E03. Aceste materiale facturate la terti nu s-au produs la SC .X. S.A. Mentionez ca exista discrepante intre veniturile si cheltuielile inregistrate pe centre de cost intrucât înregistrarile nu au fost facute chiar corect...in urma inspectiei s-a procedat la reconstituirea facturilor emise de catre Prefa S.A si care s-au inregistrat in contul 301 si concomitent in cont 601, prin centrul de cost E 03.se recunoaste ca aceste bunuri desi au fost vândute catre terti, nu s-au inregistrat ca marfuri. La solicitarea inspectiei fiscale s-au intocmit situatii centralizatoare (anexate la prezenta nota explicativa) pentru centrul de cost E03 pentru perioada 2005 si 2006 din care rezulta :*

2006 cheltuieli 601 (E03) X lei

Venituri 701 (E02) X lei, diferenta suma de X lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca s-a inregistrat nejustificat pe cheltuieli suma de X lei si a stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

5. La pct.d.2 din raportul de inspecție fiscală s-a constatat că SC .X.SA a înregistrat în evidențele contabile suma de X lei reprezentând contravaloarea facturilor emise de către SC PRO .X. S.A ce reprezintă "chirie ...cf. contract locatiune nr.2086/102/28.12.2004", astfel :

FF X / 31.01.2006	chirie luna ian' 2006.....	X lei
FF X / 28.02.2006	chirie luna febr' 2006.....	X lei
FF X / 31.03.2006	chirie luna mart' 2006.....	X lei
FF X / 29.04.2006	chirie luna apr' 2006.....	X lei
FF X / 31.05.2006	chirie luna mai 2006.....	X lei
FF X / 30.06.2006	chirie luna iunie 2006.....	X lei
FF X / 31.07.2006	chirie luna iulie 2006.....	X lei
FF X / 31.08.2006	chirie luna aug' 2006.....	X lei
FF X / 30.09.2006	chirie luna sept' 2006.....	X lei
FF X / 31.10.2006	chirie luna octomb; 2006.....	X lei
FF X / 30.11.2006	chirie luna noiemb' 2006.....	X lei
FF X / 29.12.2006	chirie luna decembrie ; 2006.....	X lei

TOTAL

X lei

Prin contractul de locatiune nr X/ 102 / 28.12.2004 partile contractante sunt: SC .X. SA in calitate de locator, reprezentata legal prin administrator unic SC PRO .X. S.A si SC .X.SA in calitate de locatar.

SC .X.SA, isi exprima in scris punctul de vedere astfel :"-suma de X lei chirie spatii facturate de SC PRO .X. – mentionam ca SC Pro .X. S.A este societatea administrator al SC .X. S.A, societate infiintata prin Hotarâre de Guvern, iar pentru respectarea prevederilor contractului de privatizare al SC .X. S.A si a Programului de restructurare stabilit cu AVAS s-a hotarât ca începând cu luna iunie 2005 pâna in decembrie 2006 facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat catre SC .X. S.A sa se faca de SC Pro .X. –societatea administrator.

Pentru validarea acestei hotarari s-a intocmit cu data de 04.05.2005 Conventia numarul 1266 intre cele trei societati respectiv SC .X. S.A, SC .X. S.A si Pro .X. SA care stabilea ca facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat se va face de SC .X. pentru aceleasi suprafete si aceleasi tarife contractate.

In perioada 2005 – 2009 SC .X. SA a functionat in spatiul inchiriat si consideram ca datora chiria pentru acest spatiu....".

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, acestea fiind emise de catre societatea care administreaza (SC PRO .X. S.A, societate la care .X. S.A detine 74 % din actiuni) si nu de .X. S.A care prin contract are calitatea de locator (fiind proprietarul de drept al bunurilor care fac obiectul contractului) organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli cu chiriile înregistrate pe cheltuieli contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune

și chirii” in cuantum de X lei nu justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor derulate in baza contractului de locatiune in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si ale art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Anul 2007

1. La pct.a din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că SC .X.SA a inregistrat in evidenta contabila in cont 612 ”cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii”, facturi fiscale emise de SCX X .X. SRL, reprezentand rate de leasing, in suma totala de X lei, in baza urmatoarelor facturi fiscale:

- FF X/22.01.07, valoare fara TVAX lei
- FF X/20.02.07, valoare fara TVA.....X lei
- FF X/20.03.07, valoare fara TVA.....X lei
- FF X/20.04.07, valoare fara TVA.....X lei
- Total.....X lei

SC .X.SA a prezentat Contractul de leasing financiar nr.X incheiat cu societatea de leasing X SRL, obiectul contractului il reprezinta achizitionarea unui autoturism X, valoarea contractului fiind de X EURO, la curs de schimb X X, modalitate de plata, lunara.

Avand in vedere ca societatea a tratat acest leasing ca leasing operational, inregistrand ratele de leasing in cont 612 ”cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii”, organele de inspectie fiscala stabilesc aceste cheltuieli in suma de X lei ca fiind nedeductibile fiscal in baza art.24 alin.2 si art.25 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2. La pct.c din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că în anul 2007, SC .X.SA a inregistrat in contul 303 ”Materiale de natura obiectelor de inventar”, respectiv in contul 603 ”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, c/v unor mijloace fixe amortizabile, in suma de X lei.

Situatia analitica a facturilor fiscale in baza carora societatea a inregistrat mijloace fixe amortizabile ca obiecte de inventar, se prezinta astfel:

- FF X/19.02.2007, furnizor SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand ”Sistem de calcul Windows”
- FF X/19.02.2007, furnizor SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand ”Imprimanta HP ”

- FF X/14.02.2007, furnizor SC .X. X SA, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand "Masina de gaurit"

- FF X/24.05.2007, furnizor SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand "Imprimanta HP".

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli in suma de X lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007, in baza art.24 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. La pct.e din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că în anul 2007, SC .X.SA a inregistrat in evidenta contabila, pe conturi de cheltuieli, facturi fiscale emise de diversi prestatori, ce reprezinta contravaloarea unor prestari servicii de transport cu avionul si cazari.

Situatia analitica a acestor facturi fiscale se prezinta astfel:

- FF nr. X/15.10.2007 furnizor SC .X. SRL in valoare totala de X lei cu specificatia la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor"- transport avion.

- FF nr. X/29.11.2007 furnizor SC X, in valoare totala de X lei, cu specificatia la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor"- cazare

- FF X/14.09.2007 furnizor SC X SRL, in valoare de X lei, cu specificatia la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor"- servicii cazare extern X, 17-18.09.2007, Stutgart 18-20.09.2007.

- FF X/16.10.2007, furnizor SC X SA in valoare totala de X lei, cu specificatia la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor"- c/v cazare.

SC .X.SA a formulat urmatoarele explicatii:

"-X lei bilete de avion de la SC .X. SRL Bv pentru deplasarile efectuate de angajatii societatii pentru probleme de achizitii, contracte, intalniri cu partenerii de afaceri.

Precizam faptul ca in 2007 la o cifra de afaceri de peste 116 milioane Ron, deplasarile externe insumeaza 21 mii lei respectiv o cheltuiala de 0,01%.

Faptul ca societatea nu a acordat niciodata diurne si alte cheltuieli pentru deplasari, suportand pe costuri numai c-val biletelor de avion, motiv pentru care nu s-au intocmit deconturi, conducerea societatii aproband aceste deplasari si decontand aceste cheltuieli in cunostinta de cauza.

Totodata mentionam ca in baza prevederilor Codului Fiscal art. 21 aliniat 2 in care se mentioneaza " sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

-lit. e)- cheltuielile de transport si cazare in tara si strainatate efectuate de salariati si administratori, in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent si/ sau din anii precedenti", fara ca legiuitorul sa solicite suplimentar fata de documentele de transport, respectiv factura si modalitate de plata pe numele

agentului economic nici un alt document, iar faptul ca considerati aceste cheltuieli nedeductibile inseamna ca nu se respecta prevederile Codului Fiscal, societatea efectuand aceste cheltuieli cu documente legale, generand venituri de catre societatea furnizoare. Cu atat mai mult ca societatea are profit in exercitiul curent, asa cum se solicita de legiuitor, ca aceste cheltuieli sa fie cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri.”

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli in suma de X lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007, potrivit art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. La pct.g.3 din raportul de inspectie fiscala s-a constatat includerea pe cheltuielile SC .X.SA, a fondului de salarii si a contributiilor aferente (respectiv in conturile 641 "cheltuieli cu salariile personalului" si in cont 645 "cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala"), suportate de angajator, pe centrul de cost E 99, pentru un numar mediu de angajati ai societatii, respectiv 20 de angajati, care in cursul anului 2007 au deservit Fotbal Club .X., club care nu apartine societatii SC .X.SA , aceste cheltuieli nefiind facturate la FC .X..

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu au legatura cu activitatea economica a SC .X.SA, reprezentand salarii si contributii pentru angajati care au deservit FC .X., care nu apartin societatii SC .X.SA, in acest fel societatea a diminuat in mod nejustificat profitul impozabil al anului 2007 cu suma de X lei, considerand aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli in suma de X lei - salarii si contributii FC .X. sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007, in baza art.21 alin (1) si alin.(4) lit.e) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare.

Anul 2008

1. La pct.c din raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca SC .X.SA a inregistrat ca si cheltuieli deductibile contravaloarea biletelor de avion pentru diverse deplasari in strainatate.

SC .X.SA nu a prezentat documente justificative (ordine de serviciu nominale ale persoanelor care au efectuat aceste deplasari, deconturi de justificare, lista persoanelor pentru care s-a efectuat deplasarea si alte documente in sustinere) din care sa rezulte locul si scopul deplasarii, neputand face astfel dovada faptului ca aceste deplasari au fost efectuate in interesul serviciului, astfel:
- FF nr.X/29.05.08 furnizor SC .X. SRL in valoare de X lei cu specificatia la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor"-transport, bilet avion.

- FF nr.X/29.05.2008 furnizor SC .X. SRL in valoare de X lei, cu specificatia la rubrica "*denumirea produselor sau a serviciilor*"- transport, bilet avion
- FF nr.X/30.07.2008 furnizor SC XX SRL in valoare totala de X lei, din care TVA X cu specificatia la rubrica "*denumirea produselor sau a serviciilor*"-c/v transport conform comenzii X/06.08.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca **SC .X.SA** a inregistrat nejustificat pe cheltuieli suma de X lei si a stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conformitate cu art.21 alin.1 si alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. La pct.f din raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile, in cont 641 *Cheltuieli cu salariile personalului* si 645 *Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala*, suma de X lei (X + X), pe centrele de cost E91, respectiv E99, reprezentand cheltuieli salariale pentru un numar mediu de 63 de angajati care in anul 2008 au desfasurat activitati la - cantina care apartine SC .X. SA si clubul FC .X. care nu apartine societatii verificate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe cheltuieli cu salariile si contributii suma de X lei, cheltuieli ce nu au legatura cu activitatea economica a societatii, aceasta diminuand nejustificat profitul impozabil aferent anului 2008 si stabilesc ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.1 si alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. La pct.g din raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca SC .X.SA a inregistrat suma de X lei, reprezentand cheltuieli de sponsorizare efectuate de societate in baza contractelor de sponsorizare incheiate cu beneficiarii acestor sponsorizari, respectiv fundatii, biserici, Universitatea X, Uniunea X, etc.

Aceste cheltuieli au fost stabilite de societate prin Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2008 ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, si deduse din impozitul pe profit datorat pentru anul 2008.

Totodata, urmare verificarii efectuate, s-a constatat ca in cursul anului 2008, SC .X.SA a inregistrat pe cheltuieli pe centrul de cost E94 Stadionul .X., respectiv in conturile 601.21 "*Cheltuieli cu materiile prime*"; 602.1021 "*Cheltuieli cu materiale consumabile*"; 603 "*Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar*"; 605 "*Cheltuieli privind energia si apa*"; 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*", etc. sume reprezentand obiecte de inventar, utilitati si servicii de intretinere a suprafetei de joc la terenul principal de joc din cadrul Stadionului X, cheltuieli in suma totala de **.X., lei.**

Centralizatorul acestor cheltuieli pe luni, extras din Situatia pe repartitori a inregistrarii grupate pe conturi sintetice in anul 2008 pentru centrul de cost E04 Stadionul X, se prezinta astfel:

- in luna martie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna aprilie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna mai 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna iunie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna iulie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna august 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna septembrie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna octombrie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna noiembrie 2008, cheltuieli in suma de X lei
- in luna decembrie 2008, cheltuieli in suma de X lei

Conform Declaratiei 101 privind impozitul pe profit, depusa de societate pentru anul 2008, societatea a realizat in anul 2008 un profit impozabil de X lei pentru care a datorat impozit pe profit in cota de 16% in suma de X lei si a sczut din impozitul pe profit datorat suma de X lei.

In consecinta, organele de inspectie fiscala, tinand cont de prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, stabilesc suma de **.X lei**, ca fiind nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008.

4. La pct.h din raportul de inspectie fiscală s-a constatat că SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile in contul 628 "Cheltuieli executate de tertii" suma de .X. lei, pe baza facturilor emise de SC .X. Service SRL, reprezentând contravaloarea situatiei de lucrari –'drumuri interioare si platforma .X. X, in baza contractului de executie lucrari nr.X/16.06.2008.

SC .X.SA are in derulare Contractul de antrepriza nr..X. din 27.03.2004 in calitate de antreprenor, incheiat cu SC .X. SA in calitate de beneficiar.

Situatia facturilor se prezinta astfel :

- F VSBV nr.X /01.08.2008 in valoare de X si tva X
 - F VSBV nr.X/21.10.2008 in valoare de X si tva X
 - F VSBV nr.X/03.11.2008 in valoare de X si tva X
- TOTAL .X. lei X lei

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca aceste lucrari de amenajare drumuri – zona platforma .X. Bv - s-au efectuat pe platforma .X., si sunt proprietatea acestuia si nu proprietatea SC .X. SA.

Situatiile de lucrari anexate facturilor au fost acceptate de antreprenor SC .X. SA, fiind semnate si stampilate.

Beneficiarul SC .X. SA a acceptat intreaga valoare a lucrarilor prin semnarea centralizatorului situatiilor de lucrari - *Asfalt drumuri si platforme incinta .X. SA .X.*

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltueli contravaloarea lucrarilor de asfaltare drumuri interioare si platforma .X. Bv fara a inregistra concomitent pe venituri din prestarile de servicii pe masura efectuarii lor, stabilind ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal suma de **.X. lei** in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si ale art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a celor constatate in perioada **01.01.2005-31.12.2009**, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma totala de **.X. lei**, distribuit astfel:

- X lei pentru anul 2005,
- - X lei pentru anul 2006,
- X lei pentru anul 2007,
- X lei pentru anul 2008,
- X lei pentru anul 2009,

la care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** pana la data de 14.01.2010 conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Anul 2006

S-a constatat că SC .X.SA a dedus TVA aferenta facturilor emise de catre SC PRO .X. S.A ce reprezinta "*chirie ...cf contract locatiune nr.X/X/28.12.2004.*"

Prin contractul de locatiune nr.X/102/28.12.2004 partile contractante sunt SC .X. SA in calitate de locator, reprezentata legal prin administrator unic SC PRO .X. S.A si SC .X.SA in calitate de locatar.

Situatia analitica a acestor facturi se prezinta astfel:

- FF X/31.01.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii ianuarie 2006,
- FF X/28.02.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii februarie 2006,
- FF X/31.03.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii martie 2006,

- FF X/29.04.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii aprilie 2006,
- FF X/ 31.05.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de TVA aferent lunii mai 2006,
- FF X/ 30.06.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii iunie 2006,
- FF X/ 31.07.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii iulie 2006,
- FF X/31.08.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii august 2006 ,
- FF X/30.09.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii septembrie 2006,
- FF X/31.10.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferenta lunii octombrie 2006,
- FF 0X/30.11.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrate in jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2006,
- FF X/29.12.2006, furnizor Pro .X., in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii decembrie 2006.

Suma totala este de X lei, din care TVA **X** lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA in suma de **X lei**, conform prevederilor art.145 alin.1, alin.3 lit.a) si alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferentele TVA, pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere in suma totala de **X lei (X lei + X lei)** s-au calculat majorari de intarziere in baza OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.120 alin(1), alin (4) lit.b), incepand cu data de 5.02.2006, pana la data de 14.01.2010, in suma totala de **X lei**, calculul majorarilor fiind prezentat in anexa nr.26.

Anul 2008

S-a constatat ca SC .X.SA a inregistrat pe cheltuieli in cont 601.21 "Cheltuieli cu materiile prime", 602.1021 "Cheltuieli cu materiale consumabile", 603 "Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar", 605 "Cheltuieli privind energia si apa", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de tert", materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, utilitati si servicii de intretinere a suprafetei de joc la terenul principal de joc din cadrul Stadionului .X., cheltuieli in

suma totala de .X. lei, considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind cheltueli de sponsorizare nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

S-a constatat ca societatea a dedus integral TVA inscrisa pe facturile fiscale ce au stat la baza inregistrarii in contabilitate, nefiind respectate astfel prevederile art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA inscrisa in aceste documente fiscale, aferente sponsorizarilor efectuate in baza contractului de sponsorizare nr.5/03.01.2005 constand in lucrari de intretinere si reparatii la stadionul X in suma de **.X. lei** (.X. * 19%) pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei**.

Urmare a celor constatate in perioada **01.01.2006 - 31.12.2009**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma totala de **.X. lei**, la care s-au calculat majorari de intarziere pana in data de 14.01.2010 in suma de **.X. lei**, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin urmatoarele:

I. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,**

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei reprezentand “diferenta valoare lucrari executate conform contract nr..X./08.10.2005”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli, in conditiile in care societatea nu prezinta documente din care sa rezulte prestarea lucrarilor in scopul realizarii de venituri impozabile.

In fapt, SC .X.SA a inregistrat in baza facturii nr..X./10.08.2005 emisa de SC .X. SRL, suma de .X. lei reprezentand “diferenta valoare lucrari executate conform contract nr..X./08.10.2005”.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, intrucat societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa faca dovada prestarii lucrarilor.

In drept, este aplicabil art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

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

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarea de lucrari este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

SC .X.SA a prezentat in justificarea cheltuielilor cu lucrarile prestate, factura fiscala nr..X./10.08.2005 emisa de SC .X. SRL, contractul de tranzactie nr..X. / 08.10.2005, contractul de subantrepriza nr..X. din 28.09.2000, precum si doua pagini avand titlu „*Pardoseala placa beton*”, ce prezinta ca final o valoare de X lei.

Din analiza contractului de tranzactie nr..X./08.10.2005 rezulta ca partile (SC .X. SA si SC .X. SRL) au stabilit de comun acord ca „*antreprenorul SC .X. SA .X. mai are de achitat subantreprenorului SC .X. SRL suma de .X. lei*” din care se compenseaza suma de .X. lei ce reprezinta facturi de betoane (debitul SC .X. SRL catre SC .X. SA). In urma compensarii, debitul SC .X. SA catre SC .X. S.R.L fiind in suma de .X. ron, „*la care se adauga diferenta valorica la lucrarile executate reprezentand .X. lei + TVA*”, astfel ca, suma rezultata de .X. lei se va stinge in continuare prin compensare ca urmare a contractului de vânzare cumparare nr..X./08.10.2002 (contract prin care SC .X. SA se obliga sa vinda catre SC .X. SRL diferite produse).

Ca o concluzie a celor extrase din contractul de tranzactie nr..X./08.10.2005, retinem ca se face referire la debitul pe care SC .X.SA il datoreaza subantreprenorului SC .X. SRL pe baza pretului din contractul de

subantrepriza nr..X. din 28.09.2000, fara a justifica prestarea efectiva a lucrarilor in scopul obtinerii de venituri impozabile.

De asemenea, nici sustinerea contestatoarei potrivit careia *“suma de .X. lei este cheltuiala deductibila, avand in vedere ca a fost efectuata in baza contractului dintre parti si alaturi de valoarea .X. lei a fost facturata la beneficiarul .X. .X., deci are corespondent in veniturile realizate de SC .X. SA (.X.)”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nici la dosarul solutionarii contestatiei, documente, respectiv situatii de lucrari, procese-verbale de receptie sau orice alte materiale corespunzatoare in justificarea prestarii efective a lucrarilor *executate conform contract nr..X./08.10.2005*, conform facturii fiscale nr..X./10.08.2005 emisa de SC .X. SRL, precum si dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Totodata, din documentul prezentat in sustinere de SC .X.SA, anexa nr.1 la contestatie, pagina 10-11, respectiv cele doua pagini privind pretul total pentru executia *„Pardoseala placa de beton”* = X lei, nu rezulta daca lucrarile in valoare de .X. lei au fost efectuate in scopul realizarii de venituri conform legislatiei in vigoare.

Mai mult, aceste lucrari nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevazute termene de executie, nu poate fi identificata perioada de timp in care s-au efectuat, astfel incât sa se poata constata ca suma de .X. lei a fost corect stabilita, având in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a acestora.

Prin urmare, din analiza documentelor prezentate de contestatoare nu rezultă date care sa demonstreze caracterul deductibil al acestor cheltuieli.

In concluzie, organele de inspectie fiscala în mod legal au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de **.X. lei**, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si pentru accesoriile aferente.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei reprezentand “c/v transport elicopter (prestari servicii) conform anexa”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciul de de transport cu elicopterul, in conditiile in care factura a fost emisa de SC .X. .X. SA - societate ce face parte din grupul .X., iar foile de zbor anexate facturii au fost emise de catre SC .X. SRL.

In fapt, în luna mai 2005, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de .X. lei, în baza facturii nr..X./30.05.2005 emisă de SC .X. .X. SA reprezentand „c/ v transport elicopter (prestari servicii) conform anexa.”

Intrucat, in timpul inspectiei fiscale societatea nu a făcut dovada realitatii acestor servicii si nici a necesității acestora pentru activitatea desfășurată, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si art. 21 alin.1 și alin.4 lit. m) din Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cheltuielile în sumă de .X. lei au fnu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil pentru anul 2005.

Societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activităților desfășurate, respectiv „pentru supravegherea lucrarilor de constructie in executie in aceea perioada”.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

“(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.”

De asemenea, art.21 alin.1 si 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

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

[...]

(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”.

coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Conform textelor de lege mai sus invocate, se retine ca pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Fata de prevederile legale sus mentionate, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciul de transport aerian SC .X.SA a prezentat in anexa nr.2 la contestatie, factura fiscala emisa de SC .X. .X. SA nr..X./30.05.2005 in valoare de .X. lei privind „c/v transport elicopter” si un numar de 31 de foi de zbor emise de SC .X. SRL.

Prin contestatie societatea sustine că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activităților desfășurate de SC .X.SA, respectiv serviciile de transport aerian au fost prestate „pentru supravegherea lucrărilor de construcție in executie in acea perioada”, deplasările fiind efectuate la punctele de lucru ale SC .X.SA si la .X. „in principal de catre dl. X director general al societatii si dl. X director tehnic”, precum și faptul „conform reglementarilor legale in vigoare, anexele la factura sunt emise de SC .X. SRL .X., operatorul de zbor care asigura obtinerea aprobarilor de zbor si pune la dispozitie pilotul pentru zbor”, fara inasa a mentiona prevederile legale precum si documentele care sa justifice relatia contractuala dintre SC .X.

SRL, SC .X. .X. SA si SC .X.SA, conditie necesara conform prevederilor legale mentionate.

În aceste conditii, documentele prezentate în copie la contestatie nu pot fi retinute in solutionarea favorabilă a contestatiei intrucat nu rezulta cine sunt persoanele care au beneficiat de serviciile de transport aerian cu elicopterul si nu rezulta scopul pentru care aceste servicii au fost prestate.

Mai mult, din documentele prezentate nu poate fi stabilita realitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuării lor in scopul obtinerii de venituri, astfel încât sa se poata constata ca sumele inregistrate au fost corect stabilite, având in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a acestora.

Afirmatia potrivit careia aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei întrucât înscrisurile prezentate în copie la dosarul cauzei nu sunt edificatoare în acest sens.

Astfel, se retine faptul ca serviciile de transport aerian efectuate de SC .X. .X. SA nu sunt necesare societatii contestatoare in vederea desfasurarii activitatii proprii aducătoare de venituri impozabile, cheltuielile inregistrate de SC .X.SA cu aceste servicii neavand corespondent in veniturile inregistrate de societate.

In concluzie, organele de inspectie fiscala, în mod legal au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si pentru accesoriile aferente.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei privind lucrarile de “remedieri si amenajari”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli, în condițiile în care investitiile efectuate pentru *„renovarea, modernizarea si igienizarea imobilului”* sunt in sarcina locatorului SC .X. SA si nu a locatarului SC .X. SA, conform contractului de locatiune nr.X/102/2004.

In fapt, SC .X.SA a înregistrat în luna iunie 2005 în baza facturii fiscale seria X nr..X./30.06.2005 emisa de SC .X. SA .X. cheltuieli cu „*remedieri si amenajari*” in valoare de .X. lei. Lucrarea a fost efectuata la sediul administrativ din incinta platformei industriale SC .X. SA, in baza contractului de prestari servicii nr.X/12.05.2005.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care să facă dovada faptului ca aceste cheltuieli in suma de .X. lei sunt in sarcina locatarului (SC .X. SA) si nu a locatorului (SC .X. SA), asa cum se precizeaza in contractul de locatiune nr.X/102/2004, astfel ca nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli si necesitatea efectuarii in scopul obtinerii de venituri.

Prin contestația formulată, SC .X.SA susține că „*a inchiriat aceste spatii care au necesitat modificari si amenajari pentru a asigura functionalitatea [...]. Lucrarile au fost executate in baza contractului incheiat intre societati.*”

In drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, art.21 alin.1 si 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

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

[...]

(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;”

coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Conform textelor de lege sus citate se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Fata de prevederile legale, sus mentionate, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu amenajarea spatiului administrativ SC .X.SA, a prezentat organelor de inspectie fiscala, factura fiscala seria X nr..X./30.06.2005 emisa de SC .X. SA (societate care face parte din grupul .X.) insotita de anexe privind lucrarile executate, contractul de prestari servicii nr.X/12.05.2005 încheiat cu SC .X. SA.

Prin contractul de locatiune nr.X/102/28.12.2004 in care partile contractante sunt SC .X. SA in calitate de locator, reprezentata legal prin administrator unic SC PRO .X. SA si SC .X. SA in calitate de locatar, se mentioneaza:

Capitolul II “Obiectul contractului “

Pct 1. “ locatorul inchiriaza locatarului imobilul – constructie (“ pavilion administrativ “) cu suprafata de 3.957,56 mp si teren aferent, situat in loc. .X., descris si evidentiat amplasat in interiorul Parcului Industrial .X. .X..

Capitolul VII. “Reparatii, amenajari, modernizari si investitii “.

Pct.2 “Toate investitiile facute pentru renovarea, modernizarea, igienizarea imobilului ori componentelor/instalatiilor aferente si cailor de acces, vor fi suportate de catre locator. Locatarul va fi indreptatit sa solicite locatorului contravaloarea lucrarilor de amenajare necesare si utile, precum si a celor voluptorii ce nu au fost refuzate, si care nu au fost platite astfel cum s-a convenit prin contractul de executie lucrari.....”

Pct 3. “Locatorul va suporta toate cheltuielile pentru mentinerea bunului in stare de a putea servi la intrebuintarea pentru care a fost inchiriat si pentru efectuarea reparatiilor necesare, respectiv reparatiile capitale ale imobilului, revizia utilitatilor, instalatiilor si repararea lor, inclusiv reparatiile locative.”

Capitolul IX “Obligatiile locatarului”

Pct. 8 *“Locatarul se obliga sa efectueze investitii de mediu aferente imobilului inchiriat, asumate de locator prin contractul de privatizare nr.33/2003.*

Pct. 9 *Locatarul se obliga sa efectueze investitii la bunurile imobile ce fac obiectul prezentului contract, conform contractului de executie lucrari. Acestea se vor putea compensa cu contravaloarea chiriei.”*

Prin contractul de prestari servicii nr.x/12.05.2005 in care partile contractante sunt SC .X. SA in calitate de prestator si SC .X. SA in calitate de beneficiar, s-a stabilit ca:

“Obiectul contractului il constituie prestarea de catre Prestator a urmatoarelor servicii:

- *lucrari de remediere a mobilierului existent;*
- *lucrari de lambrisare;*
- *lucrari de executare dulapuri inzidite;*
- *lucrari de compartimentari interioare.*

Lucrarile se vor executa de Prestator pe baza comenzii Beneficiarului, pentru sediul societatii, in suprafata de 3.957 mp, situat in .X., str.X, nr.X, judetul .X..”

Factura fiscala seria BV VDO nr..X./30.06.2005 emisa de SC .X. SA prezinta ca si anexa 6 fise emise de SC .X. SA, privind:

- centralizator lucrari executate pentru SC .X. SA, valoare totala de .X. lei,
- fisele de preturi privind lucrarile *Remediat si curatat mobilier birouri, Remedierii si montaj la fata locului usi, Amenajari spatiu arhiva, Remediat si inlocuit parchet, Remediat si montaj mana curenta*, fise care prezinta stampila SC X SA si mentiunea „*bun de plata*”.

Din analiza acestor documente se retine ca:

- SC .X.SA detine in baza contractului de locatiune nr.X/102/28.12.2004 *suprafata de X mp si teren aferent, situat in loc. .X., descris si evidentiat amplasat in interiorul Parcului Industrial .X. .X.*, conform capitolului II din contract,
- nu sunt prezentate documente privind contractul de privatizare nr.X/2003 si nici documente privind procedura de compesare a investitiilor efectuate cu chiria datorata,
- contractul de prestari servicii nr.X/12.05.2005 in care partile contractante sunt SC .X. SA in calitate de prestator si SC .X. SA in calitate de beneficiar prezinta *“Lucrarile se vor executa de Prestator pe baza comenzii Beneficiarului, pentru sediul societatii, in suprafata de X mp, situat in .X., str.X, nr.X, judetul .X..”*,
- nu sunt prezentate devize de lucrari, procese verbale de punere in functiune, procese verbale de receptie la terminarea lucrarilor. Anexele la factura fiscala seria BV VDO nr..X./30.06.2005 emisa de SC .X. SA, nu pot justifica deductibilitatea

cheltuielilor in suma de .X. lei, intrucat nu pot fi asimilate proceselor verbale de receptie acceptate de beneficiar.

Sustinerea SC .X.SA potrivit careia si-a amenajat sediul administrativ nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat din analiza actelor existente la dosarul cauzei coroborat cu dispozitiile legale aplicabile in speta, nu se face dovada faptului ca acest serviciu achizitionat a fost realizat in vederea desfasurarii activitatii proprii, in scopul realizarii de venituri, cheltuielile inregistrate de SC .X.SA cu aceste servicii nerespectand contractul de locatiune nr.X/X/28.12.2004, iar anexele la factura fiscala seria X nr..X./30.06.2005 emisa de SC .X. SA nu justifica inregistrarea acestor cheltuieli deductibile intrucat nu se poate identifica daca aceste servicii au fost prestate efectiv pentru SC .X. SA si nu pentru o alta sau alte societati din cadrul grupului care au sediul administrativ in aceeaasi locatie (sediul administrativ) unde s-au prestat efectiv serviciile la care se face referire in factura.

Fata de cele prezentate anterior se retine faptul ca serviciul achizitionat de la SC .X. SA nu este in beneficiul societatii contestatoare, cheltuielile inregistrate de SC .X.SA cu aceste servicii nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri conform legislatiei in vigoare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala în mod legal au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si pentru accesoriile aferente.

4. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor de transport, deplasari si detasari in suma totala de X lei (.X.+X+X+X+X) lei aferente perioadei 2005-2008, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care

societatea contestatoare nu justifica efectuarea acestora cu documente întocmite conform prevederilor legale.

În fapt, SC .X.SA a înregistrat în perioada 2005-2008 cheltuieli de transport, deplasări și detașări, astfel:

- în anul 2005 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea biletelor de avion pentru deplasări externe, în baza facturilor emise de SC .X. SRL (pct.c pag.29 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2010),

- în anul 2006 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **X lei** reprezentând contravaloarea prestării servicii de transport cu avionul și cazări, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC X SRL, SC X SRL (pct.e pag.69 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2010),

- în anul 2007 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **X lei** reprezentând contravaloarea biletelor de avion pentru deplasări externe, în baza facturilor emise de SC .X. SRL (pct.b pag.54 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2010),

- în anul 2008 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **X (X+X) lei** reprezentând contravaloarea biletelor de avion pentru deplasări externe, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC X TURISM SRL (pct.c și pct.d pag.80-81 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2010),

Cheltuielile în sumă totală de **X lei** au fost înregistrate în contabilitatea societății ca și cheltuieli deductibile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezentând „*contravaloarea biletelor de avion pentru deplasări externe*” și „*prestări servicii de transport cu avionul și cazări*”(2007), nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a putut face dovada realității și necesității prestării serviciilor de cazare și a transportului, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate nu dețin calitatea de document justificativ, acestea nefurnizând toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Prin contestația formulată, **SC .X.SA** susține că „*nu a decontat niciodată diurne și alte cheltuieli pentru deplasări, înregistrând pe costuri numai contravaloarea biletelor de avion*”, respectând astfel prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“(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.”

De asemenea, art.21 alin.1 și alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

[...]

”(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;”

și ale pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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**.*

*(2) **Documentele justificative** care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Astfel, înregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu cazarea și diurna pentru deplasări, trebuie justificate cu documente.

Prevederile art.1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, stipulează:

“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, fișe 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 participă 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, [...];
- 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.[...]”

De asemenea, conform precizarilor cuprinse în anexa nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilesc la pct.26 și pct.27 formularele pentru:

“ORDIN DE DEPLASARE

(DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;

- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans.

DECONT DE CHELTUIELI

(pentru deplasări externe - Cod 14-5-5)

1. Servește ca:

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar de titularul de avans pentru cheltuielile efectuate pe întreaga durată a deplasării.

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- numele și prenumele titularului de avans;
- avans în valută sau în valută și în lei; sume decontate; diferențe de restituit/primit;
- semnături: conducătorul unității, șeful compartimentului financiar-contabil, controlul financiar preventiv, titularul de avans, persoana care verifică decontul.”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu deplasari in tara si strainatate de existenta documentelor justificative care să ateste că acestea au fost efectuate.

În cazul în speta, din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut ca sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările în țară și străinătate dacă realitatea operațiunii se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe baza de documente justificative, respectiv ordin de deplasare, decont de cheltuieli care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu **documente legale și corect întocmite**.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, **documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.**

În susținerea contestației SC .X.SA invoca prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.27 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

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

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;

[...]

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Astfel, invocarea de către societate a prevederilor art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât SC .X.SA nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației documente justificative (ordine de serviciu nominale ale persoanelor care au efectuat transportul, deconturi de justificare, lista nominală a persoanelor care s-au cazat, scopul pentru care au efectuat deplasarea, respectiv justificarea cazării, și alte documente în susținere) din care să rezulte locul și scopul deplasării, al transportului și cazării, neputând face astfel dovada faptului că aceste transporturi, deplasări și cazări au fost efectuate în interesul serviciului.

Nici susținerea contestației prezentată în contestație la pct.4, 13, 17, 19 și 20 privind faptul că „*Legiuitorul nu solicită alte documente față de documentul de transport, respectiv factura*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu au stabilit cheltuieli nedeductibile fără respectarea prevederilor legale în materie, ci pentru situațiile în care SC .X.SA nu a prezentat documente justificative, respectiv ordine de serviciu

nominale ale persoanelor care au efectuat aceste deplasari, deconturi de justificare, lista persoanelor care au efectuat deplasarea si alte documente in sustinere, din care sa rezulte locul si scopul deplasarii, neputand face astfel dovada faptului ca aceste deplasari au fost efectuate in interesul serviciului.

Potrivit celor de mai sus, simpla înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale pe cheltuieli nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile. Realitatea operatiunii trebuie justificata pe baza de documente justificative, respectiv ordin de deplasare, decont de cheltuieli care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasarilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala în mod legal au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si pentru accesoriile aferente.

5. In ceea ce priveste cheltuielile in suma de X lei (.X.+X.+X) privind contravaloarea mijloacelor fixe contabilizate nejustificat pe cheltuieli, cauza supusă soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta cu privire la cheltuielilor cu bunurile de natura mijloacelor fixe eronat evidentiare ca reprezentand bunuri de natura obiectelor de inventar, stabilite ca nedeductibile fiscal organele de inspectie fiscala în condițiile în care contestatoarea susține că, la stabilirea cuantumului acestora, trebuiau avute în vedere cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe pentru perioada 2005- 2009.

In fapt, SC .X.SA a inregistrat in luna septembrie 2005 pe baza facturii BV VFB .X./01.09.2005 emisa de SC .X. BV S.A , urmatoarele operatiuni:

poz. 418 din jurnal ctb 2 303.01 = X .X. lei

poz 420 din jurnal ctb 2 603.21 = X .X. lei

Din analiza anexei atasate la factura fiscală s-a constatat ca acestea reprezintă masini si utilaje, respectiv bunuri de natura mijloacelor fixe si nu bunuri de natura obiectelor de inventar asa cum le-a considerat si inregistrat SC .X.SA.

Similar, pe baza facturii BV VDO .X./30.09.2005 emisa de SC .X. SA, ce reprezinta mobilier, s-au inregistrat in evidentele contabile urmatoarele operatiuni :

poz 892 din jurnal ctb 2 303.01 = X.X. lei

poz 894 din jurnal ctb 2 603.21= X .X. lei

Din analiza anexei atasate la factura in care se prezinta analitic bunurile aprovizionate s-a constatat ca o parte din acestea sunt de natura obiectelor de inventar, în suma de .X. lei, iar altele sunt de natura mijloacelor fixe, respectiv în suma de .X. lei.

In anul 2007, SC .X.SA a inregistrat in contul 303 "*Materiale de natura obiectelor de inventar*", respectiv in contul 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*", c/v unor mijloace fixe amortizabile, in suma de 26.839 lei.

Situatia analitica a facturilor fiscale in baza carora societatea a inregistrat mijloace fixe amortizabile ca obiecte de inventar, se prezinta astfel:

- FF X/19.02.2007, furnizor SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand "*Sistem de calcul Windows*"

- FF X/19.02.2007, furnizor SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand "*Imprimanta HP*"

- FF X/14.02.2007, furnizor SC .X. X SA, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand "*Masina de gaurit*"

- FF X/24.05.2007, furnizor SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de 5Xlei, reprezentand "*Imprimanta HP*".

Organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele :

- suma de .X. lei aferenta FF nr..X./01.09.2005 emisa de SC .X. BV SA (societate ce face parte din grupul .X.) ce reprezinta utilaje s-a diminuat cu suma de .X. lei (c.valoare set cofraje si popi metalici de natura obiectelor de inventar), ramanand astfel suma de .X. lei;

- suma de .X. lei reprezinta valoarea obiectelor de natura mijloacelor fixe, iar SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe cheltuieli suma de .X. lei (.X. + .X.) ce reprezinta contravaloarea unor bunuri de natura mijloacelor fixe si nu bunuri de natura obiectelor de inventar;

- cheltuielile in suma de X lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007.

SC .X.SA precizeaza ca „*acceptam faptul ca echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic a inregistrat nejustificat pe cheltuieli (cont 603) suma de .X., ce reprezinta contravaloarea unor bunuri de natura obiectelor de inventar, dar*

contestam faptul ca aceste sume sunt in totalitate si definitiv nedeductibile fiscal”, precum și faptul că organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste cheltuieli si din punct de vedere al deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, respectiv aplicarea prevederilor art.7 pct.16 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X.SA prezinta la contestatie anexa nr.5 si nr.6 unde a calculat din punct de vedere fiscal cheltuielile cu amortizarea pentru cheltuielile inregistrate eronat pe costuri.

In drept, amortizarea fiscala este reglementata de art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

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

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

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

c) investițiile efectuate pentru descoperță în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă immobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;[...]"

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că, din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu achiziționarea mijloacelor fixe, se recuperează prin deducerea amortizării aferente.

Totodata, potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

c) *sanckionarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea

în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Mai mult, avand in vedere ca SC .X.SA precizeaza ca „acceptam faptul ca echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic a inregistrat nejustificat pe cheltuieli (cont 603) suma de.X., ce reprezinta contravaloarea unor bunuri de natura obiectelor de inventar, dar contestam faptul ca aceste sume sunt in totalitate si definitiv nedeductibile fiscal.”, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile de natura obiectelor de inventar suma de .X. lei (.X.+X.) lei, fără a analiza cuantumul acestor cheltuieli și din punctul de vedere al deductibilității cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

Totodata, suma de X lei, din care TVA Xlei, din totalul de X lei reprezinta valoarea unui soft calculator Windows „*dupa opinia noastra nu este un mijloc fix, incadrandu-se ca o cheltuiala deductibila.*”

Astfel, din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 cat si din celelalte documente aflate la dosarul cauzei nu rezulta daca s-a efectuat analiza cuantumului acestor cheltuieli si din punct de vedere al cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe corporale/necorporale, respectiv dacă s-a făcut aplicarea prevederilor art.7 pct.16 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, neexistând constatări cu privire la acest aspect organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit, astfel că se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al

contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.

Pe cale de consecință, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./24.11.2010 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în suma de X lei (.X.+X.+X) lei și accesoriile aferente, urmând ca organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, prin analiză fiscală detaliată a mijloacelor fixe corporale/necorporale achiziționate, ținându-se cont și cele susținute de contestatoare. În funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili cuantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal și al impozitului pe profit aferent datorat bugetului, precum și accesoriile aferente.

6. În ceea ce privește suma de X lei (.X.+X) lei reprezentând impozit pe profit aferent diferentelor nefavorabile dintre contul de cheltuieli 601 „Cheltuieli cu materiile prime” pentru centrul de cost EO3 și contul de venituri 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” pentru centrul de cost EO2, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care la contestația formulată se prezintă documente ce nu au fost avute în vedere în timpul inspecției fiscale și din care rezultă o altă situație decât cea reținută de organele de inspectie fiscală.

In fapt, organele de inspectie fiscală au constatat că pe parcursul anilor 2005 și 2006, SC .X.SA a înregistrat în evidențele contabile prin formula contabilă 601.21 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301.01 „Materii prime” (corespunzător centrului de cost E03) contravaloarea unor facturi fiscale emise de diversi furnizori (societăți afiliate ce fac parte din grupul .X., cum ar fi SC X SA, SC .X. SA) și care reprezintă diverse materiale de construcții, respectiv plăci granit, betoane, agregate pentru beton, pavele, BCA de clasă, stâlpi beton, boltari, plăci gard, etc.

S-au solicitat explicații SC .X.SA cu privire la înregistrările contabile 301.01 „Materii prime” = 401 Furnizori” (cu precizarea documentelor în baza cărora s-au înregistrat în contul de evidență a gestiunii materialelor), dacă materialele au intrat efectiv în gestiunea de materiale, concomitent cu înregistrarea contabilă 601.21 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301.01 „Materii prime” pentru suma de .X. lei corespunzător centrului de cost E03 (balastiera X), cu precizarea și prezentarea

documentelor in baza carora s-au descarcat pe cheltuieli, respectiv a situatiilor de lucrari intocmite pe faze de executie, pentru a avea posibilitatea corelarii cu momentul inregistrarii productiei in curs de executie pe centre de cost, activitati, centre de profit si cu momentul inregistrarii pe venituri, respectiv a facturarii.

In urma analizelor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe contul de cheltuieli materiale (601.21 „Cheltuieli cu materiile prime”) suma de .X. lei in anul 2005 si suma de X in anul 2006 ce reprezinta contravaloarea facturilor fiscale de la beneficiarul SC X SA (din cadrul grupului .X.) suma pe care agentul economic o recunoaste si o accepta prin nota explicativa a directorului economic urmare a faptului ca SC .X.SA nu a condus evidenta contabila a materialelor care au avut destinatie ca marfuri catre diversi terti, evidenta contabila a lucrarilor efectuate, cât si evidenta privind contabilitatea de gestiune pentru a avea posibilitatea justificarii realitatii si legalitatii inregistrarii in contabilitate pentru aceste sume mentionate mai sus.

Ca o concluzie a celor prezentate mai sus organele de inspectie fiscala nu și-au insusit punctul de vedere formulat de SC .X.SA si au stabilit ca suma de .X. lei si X lei inregistrată pe cheltuieli (cont 601 „Cheltuieli cu materiile prime”) reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X.SA mentioneaza „dupa plecarea echipei de inspectie fiscala am refacut contabilitatea de gestiune, in sensul inregistrarii corecte a cheltuielilor si veniturilor pe centrul de cost EO3 rezultand venituri de .X. lei, cheltuieli de .X. lei si profit de .X. lei pe anul 2005. (vezi anexa nr.7)”

Totodata, referitor la anul 2006, SC .X.SA mentioneaza ca a prezentat organelor de inspectie fiscala „numai situatia livrarilor la terti in valoare de X lei centralizata ca venituri pe centrul de cost EO2, iar cheltuielile pe EO3, ramanand pe centrul de cost EO3 o cheltuiala de X lei reprezentand contravaloare materiale de constructii livrate de SC XSA si folosite la realizarea lucrarilor de constructii pentru diversi beneficiari”.

In drept, conform art.19 alin.1 si art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

ART. 19 - Reguli generale

(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.

ART. 21 - Cheltuieli

(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;

Potrivit pct.22 și pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]”

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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**.*

*(2) **Documentele justificative** care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a cheltuielilor ce intra în calculul profitului impozabil privește doar cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar operațiunile ce se înregistrează în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Potrivit art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare :*“Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă*

contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.”

In conformitate cu O.M.F.P. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

“În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, immobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.[...]

Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare.”

In conformitate cu pct.127, pct.130, pct.132 și pct.133 din Ordinul nr.1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.[...]

(6) *La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.*

(7) *Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.*

132. - *Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.*

133. - (1) *Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.*

(2) *În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.*

(3) *Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii.”*

Aceste dispoziții legale reglementează modul de determinare a **costului de producție**, a producției neterminate la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile din producție proprie.

În vederea stabilirii costului de producție real se au în vedere toate prevederile legale menționate mai sus, respectiv societatea are obligația revizuirii periodice și ajustării costurilor de producție, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

În conformitate cu OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se prevede:

„D. Metodele de conducere a contabilității analitice a bunurilor

18. *Contabilitatea analitică a bunurilor se poate ține pe baza uneia din următoarele metode, operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică.*

Metoda operativ-contabilă se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor.

Metoda cantitativ-valorică se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor și ambalajelor.

Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor din unitățile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura obiectelor de inventar, echipamentelor de protecție în folosință, precum și altor categorii de bunuri.[...]

61. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”

Conform prevederilor legale invocate, la intrarea în gestiune produsele finite se înregistrează la valoarea de intrare, respectiv la costul de producție, iar la ieșirea din gestiune produsele finite se scad la valoarea de intrare în gestiune.

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă diferența dintre valoarea contului de cheltuieli cu materiile prime și valoarea contului de venituri din vânzarea produselor finite reprezintă cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile se reține că necesară analizarea costului de producție la care produsele finite au intrat în gestiunea de produse finite în vederea stabilirii dacă acestea cuprind elemente de cost reale, respectiv materiale consumabile, manopera, cota de cheltuieli indirecte.

Din explicațiile SC .X.SA referitoare la aspectele constatate de organele de inspecție fiscală se reține « *organizarea internă în cadrul grupului de firme deținute de noi a fost ca desfacerea materialelor de construcții și produse finite să se facă de SC .X. SA pentru a avea desfacerea centralizată și pentru diminuarea cheltuielilor cu personalul, funcționând ca un singur compartiment de desfacere. Suma de .X. lei reprezintă c/val materiale de construcții livrate de SC X SA – societate din grup, constând în betoane, mortare, sape, BCA, borduri, tuburi beton,materiale produse de SC X SA și destinate vânzării la terți, vânzare făcută de SC .X. SA, precum și materiale folosite la realizarea lucrărilor de construcții de către .X. SA.....Având în vedere că activitatea SC .X. SA în perioada 2005 – 2009 a fost de un volum foarte mare, înregistrările în evidența contabilă au fost făcute de mai multe persoane care nu s-au corelat pentru înregistrarea cheltuielilor și veniturilor pe același centru de cost. Astfel suma de .X. lei a fost centralizată pe cont 301 și apoi pe cont 601 centru de cost E03. Această sumă reprezintă c/val materialelor de construcții destinate în principal vânzării la terți, vânzare care s-a făcut conform facturilor emise către terți și prezentate în situația anexată, centralizarea livrărilor fiind făcută pe contul de venituri 701, eronat pe centru de cost E02, în loc de E03. Aceste materiale facturate la terți nu s-au produs la SC .X. SA. **Mentionez că există discrepante între veniturile și cheltuielile înregistrate pe centre de cost întrucât înregistrările nu au fost făcute chiar corect...în urma inspecției s-a procedat la reconstituirea facturilor emise de către X SA și care s-au înregistrat în contul 301 și concomitent în cont 601, prin centrul de cost E 03. Se recunoaște că***

aceste bunuri desi au fost vândute catre terti, nu s-au inregistrat ca marfuri. La solicitarea inspectiei fiscale s-au intocmit situatii centralizatoare (anexate la prezenta nota explicativa) pentru centrul de cost E03 pentru perioada 2005 si 2006 din care rezulta :

2005 cheltuieli 601 (E03) .X. lei

Venituri 701 (E02) .X. lei, **diferenta suma de .X. lei**

2006 cheltuieli 601 (E03) X lei

Venituri 701 (E02) X lei, **diferenta suma de X lei**

Mentionam ca desi exista diferente intre venituri si cheltuieli intre aceste centre de cost E02 si E03, aceste bunuri se pot regasi si in alte centre de venit, analiza efectuandu-se doar intre E03 si E02”.

Față de cele prezentate se reține că organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza acestor elemente pe centre de cost, respectiv nu s-a analizat costul de productie realizat si valoarea de intrare in gestiune a produselor finite pentru centrul de cost E03 si nu pentru centrul de cost E02.

Prin contestatia formulata SC .X.SA mentioneaza „*dupa plecarea echipei de inspectie fiscala am refacut contabilitatea de gestiune, in sensul inregistrarii corecte a cheltuielilor si veniturilor pe centrul de cost EO3 rezultand venituri de .X. lei, cheltuieli de .X. lei si profit de .X. lei pe anul 2005. (vezi anexa nr.7)”*, iar referitor la anul 2006 mentioneaza ca a prezentat organelor de inspectie fiscala „*numai situatia livrarilor la terti in valoare de X lei centralizata ca venituri pe centrul de cost EO2, iar cheltuielile pe EO3, ramanand pe centrul de cost EO3 o cheltuiala de 112.456 lei reprezentand contravaloare materiale de constructii livrate de SC Prefa SA si folosite la realizarea lucrarilor de constructii pentru diversi beneficiari”*.

Față de cele precizate se reține că la contestație societatea prezintă o altă situație decât cea analizată la inspecția fiscală ca urmare a refacerii contabilității de gestiune, in sensul inregistrarii corecte a cheltuielilor si veniturilor pe centrele de cost E02 și E03, situație care este diferită de situația de fapt constatată.

In consecinta, avand in vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate diferentele dintre nivelul valorii de intrare in gestiune si veniturile din vanzarea produselor finite pe fiecare centru de cost, organul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunța cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimetar astfel că, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.11.2010 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de X lei și accesoriile aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, și în funcție de documentele prezentate de societate să stabilească, **dacă este cazul**, cuantumul diferenței nedintre contul de cheltuieli și contul de venituri pe centre de cost pe perioada 2005-2006, și implicit impozitul pe profit datorat și accesoriile aferente.

7. Referitor la impozitul pe profit aferent sumei de X lei (.X.+X) lei reprezentând ratele de leasing extern achitate în anii 2005 și 2007 și înregistrate în contul 612 „cheltuieli cu locațiile de gestiune și chirii”, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă acesta este datorat în condițiile în care în cazul contractelor de leasing financiar utilizatorul are drept de deducere pentru cheltuielile cu dobânzile și cu amortizarea.

In fapt, SC .X.SA “utilizatorul” a încheiat contractul de leasing financiar nr.AX/021/2002 cu X AG persoană juridică austriacă “locatorul”, în baza căruia s-au achiziționat 15 autovehicule model X și X, iar contravaloarea ratelor de leasing extern achitate către AFIN Leasing AG în anul 2005 s-a desfășurat astfel :

18.02.2005	poz 12	X lei (X Eur)
05.07.2005	poz 1	X lei (X Eur)
11.08.2005	poz 2	X lei (X Eur)
26.10.2005	poz 16	X lei (X Eur)
22.12.2005	poz 82	X lei (X Eur)
Total		X lei

În luna aprilie 2005 s-a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea FF .X./19.04.2005 emisă de .X. SA în suma de .X. lei (valoare fără TVA) ce reprezintă

valoarea reziduala aferenta autoturism marca BMW achizitionata in baza contractului de leasing financiar derulat.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

-in suma de X lei inregistrata pe contul 612 „*cheltuieli cu locatiile de gestiune si chirii*” pe baza borderourilor de banca este cuprinsa si dobânda aferenta, respectiv suma de X lei care se scade din suma totala, ramanand astfel suma de .X. lei

- suma de .X. lei, respectiv contravaloarea FF nr..X./19.04.2005 emisa de .X. SA, reprezinta valoarea reziduala aferenta contractului de leasing financiar nr..X./2003.

SC .X.SA a inregistrat in anul 2007 in evidenta contabila in cont 612 ”*cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile*”, facturi fiscale emise de SC X .X.IA SRL, reprezentand rate de leasing aferente Contractul de leasing financiar nr.8776, in suma totala de X lei, in baza urmatoarelor facturi fiscale:

- FF X/22.01.07, valoare fara TVAX lei
- FF X/20.02.07, valoare fara TVA.....X lei
- FF X/20.03.07, valoare fara TVA.....X lei
- FF X/20.04.07, valoare fara TVA.....X lei

TotalX lei

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuielile in suma de X lei (.X.+5.279) ca fiind nedeductibile fiscal in baza art.25 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, art.25 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatarul deduce chiria (rata de leasing).”

Punctul 72 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede :

„72. Încadrarea operațiunilor de leasing se realizează avându-se în vedere prevederile art. 7 alin. (1) pct. 7 și 8 din Codul fiscal și clauzele contractului de leasing.”

Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza la art.24 alin.1, referitor la recuperarea cheltuielilor aferente achizitionarii unui mijloc fix, prevede :

“ (1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.”

La art.2 lit.d si art.20 din OG nr.51/1997 privind operatiunile de leasing și societățile de leasing, republicata, se precizeaza :

"art.2 - În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

d) rata de leasing reprezintă:

- în cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului și dobânda de leasing, care se stabilește pe baza ratei dobânzii convenite prin acordul părților;[...]

art.20 - (1) Înregistrarea amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional de către locator/finantator.

(2) Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele normative în vigoare.

(3) Înregistrarea operațiunilor de leasing în evidențele contabile ale societăților care efectuează operațiuni de leasing, precum și ale societăților comerciale care utilizează bunuri în sistem de leasing se efectuează potrivit reglementărilor contabile în vigoare."

Potrivit prevederilor mai sus enuntate, mijloacele fixe achizitionate in baza unui contract de leasing financiar sunt supuse amortizarii de catre utilizator, in cazul de fata de catre SC .X.SA.

Amortizarea se stabileste prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe care cuprind cheltuielile de achizitie. Amortizarea mijloacelor fixe se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune pana la recuperarea integrala a valorii de intrare.

Totodata, din actele normative care reglementează operatiunile de leasing, sus citate, se retine că în cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar urmând ca acesta sa supuna amortizării bunul respectiv, recunoscându-se astfel cheltuielile cu amortizarea fiscală deductibile la calculul impozitului pe profit.

Deci în cazul leasingului financiar deductibilitatea ratelor apare la nivelul dobânzii si al amortizării bunului .

Față de cele prezentate se reține că organele de inspectie fiscală deși au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea.

Având în vedere cele prezentate, faptul că aceste cheltuieli cu amortizarea și dobânda aferentă pentru cele trei contracte de leasing financiar nu pot fi defalcate din totalul ratelor de leasing, și în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente” se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./24.11.2010 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu ratele de leasing financiar în suma de **X lei (.X.+X) lei**, cu consecința reverificării de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a întocmit raportul de inspectie fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, urmând ca în funcție de cele precizate în prezenta decizie să se recalculeze obligațiile fiscale datorate, dacă este cazul.

8. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de X (X+X) lei reprezentând cheltuieli cu chiria imobilului „pavilion administrativ” și teren aferent conform Contractului de locațiune nr.X/X/28.12.2004, facturată de SC PRO .X. SA - societatea administrator a SC .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care documentele aflate la dosarul cauzei nu au calitatea de document justificativ pentru tranzacțiile efectuate în baza Contractului de locațiune și nu justifică calitatea de locator a SC PRO .X. SA, iar Convenția nr.X/04.05.2005 nu face trimitere expresă la Contractul de locațiune nr.X/102/28.12.2004 ce reglementează tranzacțiile cu societatea contestatoare.

In fapt, SC .X.SA a inregistrat in anul 2005 si anul 2006 suma totala de X (X+X) lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de catre SC PRO .X. S.A respectiv *“chirie ...cf contract locatiune nr.X/102/28.12.2004”*.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat pe cheltuieli suma de X (X+X) lei intrucat prin Conventia nr.X/2005 prezentata in timpul inspectie fiscale nu se mentioneaza expres la ce contract de locatiune face referire.

Deoarece facturile au fost emise de catre societatea care administreaza (SC PRO .X. SA, societate la care SC .X. SA detine 74 % din actiuni) si nu de SC .X. SA care, prin contract, are calitatea de locator (fiind proprietarul de drept al bunurilor care fac obiectul contractului) organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli cu chiriile in cuantum de X (X+X) lei nu justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor derulate in baza contractului de locatiune mentionat mai sus, motiv pentru care aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X.SA mentioneaza că *„SC Pro .X. SA este societatea administrator al SC .X. SA, societate infiintata prin Hotarare de Guvern, iar pentru respectarea prevederilor contractului de privatizare al SC .X. SA si a Programului de Restructurare stabilit cu AVAS s-a hotarat ca incepand cu luna iunie 2005 pana in decembrie 2006 facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat catre SC .X. SA sa se faca de SC Pro .X. – societate administrator.”* Aceasta hotarare s-a validat prin Conventia nr.1266 intre cele trei societati.

Mai mult, in perioada 2005-2009 SC .X.SA a functionat in spatiul de X mp pentru care *„consideram ca datora chiria pentru acest spatiu, spatiul pus la dispozitie fiind si sediul societatii înregistrat la ORC .X.. Deci cheltuiala este categoric deductibila. Vezi anexa nr.9.”*

In drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

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

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Totodata sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal 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;”

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizeaza:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Potrivit prevederilor legale, conditiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul avand obligatia sa probeze necesitatea efectuarii respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate.

Astfel, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu chiria SC .X.SA a prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul de locatiune nr.X/102/28.12.2004 unde partile contractante sunt SC .X. SA in calitate de locator, reprezentata legal prin administrator unic SC PRO .X. SA si SC .X. SA in calitate de locatar.

La capitolul II din contract “Obiectul contractului” pct 1. “locatorul inchiriaza locatarului imobilul – constructie (“pavilion administrativ”) cu suprafata de X mp si

teren aferent, situat in loc. .X., descris si evidentiat in anexa nr.1(plan amplasament), amplasat in interiorul Parcului Industrial “.X.” .X.. Imobilul este inscris in CF nr.X a loc. .X., sub nr top.X, la pozitia A+9”...pct2. “fac obiectul prezentului contract toate dotarile, instalatiile si echipamentele care sunt amplasate in imobilul sus mentionat. Aceste bunuri urmeaza a fi inserate intr-o anexa la prezentul contract.

Imobilul, terenul aferent si mijloacele fixe inchiriate vor fi folosite ca sediu al societatii .X. S.A si al altor societati. In acest sens locatarul poate incheia contracte de subinchiriere sau poate ceda in orice alt mod folosinta bunului cu titlu oneros sau gratuit.....La prezentul contract se va anexa si schita imobilului inchiriat, precum si schita cailor de acces. Locatarul are dreptul sa utilizeze orice cale de acces din interiorul Parcului Industrial “.X.” .X....”

La capitolul VII. “Reparatii, amenajari, modernizari si investitii”

Pct.1 Orice amenajare, imbunatatire sau modernizare va fi notificata catre locator. Cheltuielile voluptorii pot fi efectuate daca in termen de 5 zile de la data notificarii, locatorul nu le refuza.

Pct.2 Toate investitiile facute pentru renovarea, modernizarea, igienizarea imobilului ori componentelor/instalatiilor aferente si cailor de acces, vor fi suportate de catre locator. Locatarul va fi indreptatit sa solicite locatorului contravaloarea lucrarilor de amenajare necesare si utile, precum si a celor voluptorii ce nu au fost refuzate, si care nu au fost platite astfel cum s-a convenit prin contractul de executie lucrari.....

Pct 3. Locatorul va suporta toate cheltuielile pentru mentinerea bunului in stare de a putea servi la intrebuintarea pentru care a fost inchiriat si pentru efectuarea reparatiilor necesare, respectiv reparatiile capitale ale imobilului, revizia utilitatilor, instalatiilor si repararea lor, inclusiv reparatiile locative.

Totodata, SC .X.SA a prezentat organelor de inspectie fiscala Conventia nr.X/04.05.2005 unde partile sunt SC .X. SA in calitate de locator, SC .X. SA in calitate de locatar si SC PRO .X. SA in calitate de nou locator, care au convenit incheierea conventiei, conform careia:

Art 1 : Se modifica Partile contractului **ca urmare a efectuarii cesiunii Contractului prin novatie cu schimbare de locator...**

Art.2 : **Noul locator**, cunoscand prevederile OUG nr.115/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, **preia toate drepturile, obligatiile, asigurarile si garantiile contractuale asumate de locatorul initial prin Contractul de Locatiune (inclusiv Anexele) si se obliga sa respecte clauzele Contractului de locatiune**, anexe care nu au fost prezentate nici in timpul desfasurarii inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatiei.

Astfel, se retine ca prin Conventia nr.X/04.05.2005 nu se mentioneaza la ce contract de locatiune se face referire.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 (perioada contractului de locatiune nr.X/102/28.12.2004) cu privire la inregistrarea pe cheltuieli, în contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii", urmatoarele:

-conform fisei de cont 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii", la data de 01.07.2005 s-a inregistrat contravaloarea facturii fiscale emise de SC .X. SA in suma de X lei (chirie iunie 2005), in data de 01.08.2005 s-a inregistrat contravaloarea facturii fiscale emise de SC .X. SA in suma de X lei (chirie iulie 2005), in data de 01.09.2005 s-a inregistrat contravaloarea facturii fiscale emise de SC .X. SA in suma de X lei. Pentru sumele de X lei, respectiv X lei s-au intocmit facturi de stornare inregistrate in data de 01.10.2005.

Concomitent cu inregistrarea acestor documente, tot in data de 01.08.2005 s-au inregistrat in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii" si facturile emise de SC Pro .X. SA reprezentând chirie, respectiv suma de X lei (chirie iunie) suma de X lei (luna iulie) si suma de X lei (chirie august).

Astfel, SC Pro .X. SA a refacturat catre SC .X. SA contravaloarea chiriei pentru spatiul aferent contractului de locatiune mentionat mai sus.

Din facturile fiscale emise de SC PRO .X. SA pe anul 2006, anexate în copie la dosarul cauzei, reiese că acestea au fost emise pentru chirie "conform contract de locațiune nr.2086/102/28.12.2004" fără a fi invocată Convenția nr.X/04.05.2005. Ca urmare, potrivit Contractului de locațiune locatorul este SC .X. SA și nu SC PRO .X. SA.

De altfel, prin contestație societatea precizează:

"[...] pentru respectarea contractului de privatizare al SC .X. SA și a Programului de restructură stabilit cu AVAS s-a hotărât ca începând cu luna iunie 2005 până în decembrie 2005 facturarea chiriei pentru spațiul închiriat de către SC .X. SA să se facă de SC PRO .X. SA – societate administrator.

Pentru validarea acestei hotărâri s-a întocmit cu data de 04.05.2005 Convenția cu numărul 1266 între cele trei societăți SC .X. SA, SC .X. SA și SC PRO .X. SA care stabilea că facturarea chiriei pentru spațiul închiriat se va face de SC .X. pentru aceleași suprafețe și aceleași tarife contractate.

În perioada 2005-2009 SC .X. SA a funcționat în spațiul de X mp. închiriat și considerăm că datora chiria pentru acest spațiu, spațiul pus la dispoziție fiind și sediul societății înregistrat la ORC .X.. Deci cheltuiala este categoric deductibilă".

Intrucat, facturile au fost emise de catre societatea care administreaza SC .X. SA (SC PRO .X. SA, societate la care SC .X. SA detine 74 % din actiuni) si **nu de SC .X. SA care prin contractul de locatiune are calitatea de locator** (fiind proprietarul de drept al bunurilor care fac obiectul contractului), se retine ca, aceste facturi fiscale nu au calitatea de documente justificative care stau la baza cheltuielilor înregistrate în contabilitate.

De asemenea, se reține că începând cu data de 04.05.2005, în condițiile în care prevederile Conventiei nr.X/04.05.2005 ar face trimitere la Contractul de locațiune nr.X/102/28.12.2004 (aspect ce nu poate fi stabilit cu certitudine având în vedere că prin convenție nu este menționat acest fapt) noul locator SC PRO .X. SA ar fi putut emite facturi fiscale iar SC .X. SA ar fi avut drept de deducere a cheltuielilor cu chiria în condițiile în care SC PRO .X. SA ar fi prezentat documente din care să reiasă calitatea de locator/propietar, ori în cazul în speță nu sunt prezentate astfel de documente.

Asadar, documentele prezentate in sustinere de societatea contestatoare nu sunt de natura să justifice cu documente că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri cheltuielile și nici realitatea tranzacțiilor dintre ccontestatoare și SC PRO .X. SA derulate in baza Contractului de locatiune .

Ca urmare, cheltuielile in suma de **X lei (X+X)** nu sunt deductibile fiscal, nefiind jsutificate cu documente.

Astel, în temeiul în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si pentru accesoriile aferente.

9. Referitor la diminuarea impozitului pe profit pe anul 2005 cu suma de .X. lei prin depunerea declarației rectificative, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte dacă societatea a diminuat corect impozitul pe profit datorat pe anul 2005, prin depunerea unei declarații rectificative ulterior inspecției fiscale, în

condițiile în care diferențele stabilite suplimentar ca urmare a inspecției fiscale nu se raportează de agentul economic prin declarații fiscale.

In fapt, societatea a depus declaratia initiala privind impozitul pe profit (101) inregistrata la organul fiscal sub nr..X./30.05.2006, in care la rândul 47 "*diferenta de impozit pe profit datorat*" este înscrisă suma de .X. lei si ulterior, in data de 22.06.2006, a depus declaratie rectificativa, in care la rindul 47 a raportat suma de .X. lei, respectiv o diminuare a impozitului pe profit cu suma de .X. lei (operatiune evidentiata si in fisa sintetica pe platitor).

Din verificarea datelor inregistrate in balanta contabila la 31.12.2005, a celor raportate in ambele declaratii privind impozitul pe profit (101), respectiv cea initiala si cea rectificativa s-a constatat ca prin declaratia rectificativa SC .X.SA a diminuat nejustificat suma raportata la rd 1 "*venituri din exploatare*" respectiv de la suma de .X. lei (cf declaratie initiala) la suma de .X. lei, o diferenta in suma de .X. lei care a generat si diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA isi exprima in scris punctul de vedere, astfel: "*suma de .X. lei diferenta impozit pe profit din declaratia 101 intrucat decizia de impunere emisa in urma controlului din 2004 a cuprins si suma de impozit pe profit stabilita suplimentar, consideram evident faptul ca in anul 2005 trebuia diminuat raportarea in declaratia 101 a impozitului pe profit in valoare de .X. lei aferent venitului neimpozabil de .X. lei pentru ca altfel in evidentele fiscale ramâneam si cu impozitul suplimentar stabilit in urma controlului, iar pe anul 2005 nu se regulariza impozitul pe profit datorat cu influenta venitului neimpozabil de .X. lei, deci eram in situatia ca in evidentele fiscale eram inregistrati cu suma de .X. lei pe care nu o datoram.*"

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X.SA a diminuat nejustificat, prin declaratia rectificativa, impozitul pe profit aferent anului 2005 cu suma de .X. lei deoarece diferentele de impozit pe profit generate de Decizia de impunere nr.97/2005 s-au inregistrat in Fisa de evidenta pe platitor, din punct de vedere al declararii agentul economic nu a respectat prevederile legale, respectiv diferentele stabilite urmare unei inspectii fiscale nu se raporteaza de catre agentul economic prin declaratiile fiscale.

În drept, potrivit art.85 art.86 și art.87 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 85

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

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

a) **prin declarație fiscală**, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

ART.86

(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 Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor 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. 89](#).

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit [art. 82](#) alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. **Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că decizia de impunere reprezintă act administrativ fiscal, iar declarația fiscală este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

Ca urmare prin Decizia de impunere emisă ca urmare a inspecției fiscale sunt stabilite obligații fiscale suplimentare de plată pe perioada verificată, obligații care, potrivit Anexei 9 referitoare la Instrucțiunile de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04, se înscriu la pct."4. Secțiunea C "Date privind definitivarea impozitului pe profit anual" , rândul 4 "**Rândul 4 - se înscrie suma reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală pentru anul fiscal de raportare și care se regăsește în indicatorii din formular**" .

Argumentul contestatoarei conform căruia "[...] **în evidentele fiscale rămâneam și cu impozitul suplimentar stabilit în urma controlului, iar pe anul 2005 nu se regulariza impozitul pe profit datorat cu influența venitului neimpozabil de .X. lei, deci eram în situația ca în evidentele fiscale eram înregistrați cu suma de .X. lei pe care nu o datoram**" nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece diferențele suplimentare de impozite, taxe, contribuții sau accesorii stabilite în urma unei inspecții fiscale se evidențiază în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată ce reprezintă: "**Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**" reprezintă **actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.**" care

" Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la finalizarea acesteia." așa cum se prevede în Anexa 2 privind Instrucțiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală".

Se reține că Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat se completează și se depune de către contribuabilii cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile declarative și de plată pentru impozitele, taxele și contribuțiile cuprinse în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul de stat.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC .X.SA a diminuat nejustificat, prin declarația rectificativă, impozitul pe profit aferent anului 2005 cu suma de .X. lei și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: "(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori

respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

10. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei reprezentand „c/v munca prestata cu detinutii [...]”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care SC .X.SA nu probeaza cu documente realitatea efectuării unor astfel de servicii.

In fapt, SC .X.SA a inregistrat in perioada aprilie – decembrie 2006 contravaloarea facturilor emise de catre penitenciarul .X. , reprezentând *“c/v munca prestata cu detinutii conform situatiei de plata pe luna...”* in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X.SA a inregistrat nejustificat cheltuielile cu serviciile prestate de terti in suma de .X. lei, intrucat societatea nu a prezentat documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate și au fost necesare desfasurarii activitatii, avand in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a acestora.

In drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

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

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul

realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările 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;”

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

SC .X. SA a prezentat în susținerea contestației pentru justificarea serviciilor prestate, facturile fiscale emise de Penitenciarul cu Regim de Maxima Siguranță .X. și *“situațiile de plată privind lucrările executate”* pentru lunile aprilie – decembrie 2006.

În anexele la facturi – *“situația de plată”* este înscrisă *“valoarea manoperei realizate cu deținuți și formația de pază”*, cât și *“valoarea cotei suplimentare de 35 %”*.

Din analiza *“situațiilor de plată”* anexate facturilor fiscale emise de Penitenciarul cu Regim de Maxima Siguranță .X. reiese că serviciile prestate nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de

executie, astfel încât sa se poata verifica daca Penitenciarul cu Regim de Maxima Siguranta .X. a prestat serviciile facturate in cantitatea, de calitatea si la termenele asumate, justificand in acest mod suma facturata.

In sustinere SC .X.SA mentioneaza faptul ca *“facturarea prestatiilor executate s-a facut de Penitenciarul .X. in functie de numarul de ore lucrate cu tariful stabilit prin contract”*, contract care nu a fost prezentat in sustinerea contestatiei.

Referitor la documentele *“situatii de plata”* prezentate de societate, se retine ca acestea cuprind *“valoarea manoperei realizate cu detinuti si formatia de paza”*, *“valoarea cotei suplimentare de 35 %”*, totalul de plata cat si contul unde se va vira suma de plata.

Avand in vedere caracterul de maxima generalitate a documentelor *“situatii de plata”* prezentate, se retine ca acestea nu sunt de natura a proba **prestarea efectiva a serviciilor facturate**, asa cum prevad legile fiscale aplicabile, servicii pentru care SC .X.SA a inregistrat in anul 2006 cheltuieli in suma de .X. lei, care nu sunt deductibile fiscal.

In concluzie, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, precum si accesoriile aferente.

11. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei reprezentand c/v lucrari instalatii pentru platforma .X., cauza supusă soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunța cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu serviciile prestate de subantreprenor, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscală nu se prezintă cu claritate situația de fapt fiscală, iar societatea contestatoare prezinta documente suplimentare care nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala.

În fapt, in baza contractelor de antrepriza nr..X./27.03.2004, nr..X./A/27.03.2004 si nr.X/26.04.2006 incheiate intre SC .X. SA in calitate de antreprenor si SC .X. SA in calitate de beneficiar, (reprezentata legal prin administrator unic SC Pro .X. SA), s-au emis facturi fiscale catre beneficiarul SC .X. SA reprezentind c/val lucrari C+M – imprejmuire trotuar si borduri incinta .X., executie infrastructura drum .X. – Noua, lucrari C + M modernizare cantina, modernizare sectia 410.

Din verificarea operatiunilor contabile inregistrate in registrul jurnal, a fiselor de cont 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" corespunzator cu 711 "*Variația stocurilor*" cu privire la inregistrarea valorii la cost de productie a lucrarilor si serviciilor in curs de executie, conform prevederilor legale cat si a normelor de aplicare, a rezultat faptul ca in anul 2006 agentul economic a efectuat o singura inregistrare contabila, respectiv la 31.12.2006 prin jurnalul nr 4, operatiune de stornare in suma de **.X. lei** cu explicatia « *storno productie neterminata* ».

Organele de inspectie fiscala au constatat că din documentele prezentate de societate nu se poate stabili destinatia cheltuielilor in suma de .X. lei deoarece contractele incheiate prevad clauze generale, iar din documentele prezentate in sustinere nu s-a putut stabili realitatea acestor prestari de servicii.

Ca urmare, s-a constatat ca SC .X.SA a diminuat nejustificat profitul aferent anului 2006, prin operatiunea contabila de stornare 331 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" = 711 "*Variația stocurilor*" in suma de **.X. lei**, operatiune inregistrata initial in luna septembrie 2005, cu atat mai mult cu cat nu s-a evidentiat prin operatiunea de inventariere de la finele anului 2005 ca fiind productie in curs de executie.

Societatea contestatoare sustine ca "*aceasta valoare de .X. lei a fost facturata catre beneficiarul SC .X. SA, cu urmatoarele facturi:*

- 2006 – nr..X./30.06.2006 in valoare de .X. lei,
- 2007 – nr..X./08.09.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.09.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei,
 - nr.X/28.12.2007 in valoare de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

“(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.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct.215 alin 1 si 2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,

“(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.”

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

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

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

De asemenea, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată, cont 711 "Variația stocurilor".

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că SC .X.SA a încheiat contractele de antrepriza nr..X./27.03.2004, nr..X./A/27.03.2004 si nr.X/26.04.2006 între SC .X. SA în calitate de antreprenor si SC .X. SA în calitate de beneficiar (reprezentata legal prin administrator unic SC Pro .X. SA).

La dosarul cauzei se afla anexate *centralizatoarele de lucrari aferente lunii iulie 2005* emise pentru amenajarea sediului SC .X. SA, pentru care s-au emis in anul 2006 si 2007 facturi fiscale catre beneficiarul SC .X. SA, precum si fisa de cont cu inregistrarile operate in decembrie 2004, respectiv nota contabila

331 „*produse in curs de executie*” = 711 „*variatiia stocurilor*” **.X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca toate aceste cheltuieli au fost efectuate in beneficiul SC .X. SA, acesta fiind beneficiarul final al serviciilor pentru care nu exista posibilitatea verificarii colectarii cheltuielilor materiale reflectate in contabilitatea financiara pentru centrul de cost E 57 (inregistrate initial pe baza facturilor de la furnizori, in contul de materiale 301.01 fara a se intocmi documentul de intrare/iesire in gestiune, in unele situatii fiind facturi de prestari servicii) la momentul angajarii lor, delimitarea cheltuielilor in timp si pe destinatii, corelarea cu situatiile de lucrari (in cazurile in care acestea sunt intocmite si cu evidenta contabila a lucrarilor si serviciilor in curs de executie, pentru a se putea verifica destinatia lucrarilor si a serviciilor pe centrele de cost (E1...E 99) cat si delimitarea cheltuielilor privind productia finita de cele aferente productiei in curs, corelarea cu inregistrarea veniturilor din prestari servicii pe masura efectuarii lor, a stadiului de executie pe baza situatiilor de lucrari.

Fata de cele prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala, in vederea incadrarii corecte a cheltuielilor inregistrate cu lucrarile efectuate pentru SC .X. SA, au analizat lucrarile efectuate in baza devizelor de lucrari, realizarea obiectivelor contractuale, respectiv daca acestea au respectat legislatia in materie privind prevederile OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor Contabile conforme cu directivele europene, rmai concret pct.215 alin.2 privind inregistrarea valorii la cost de productie a lucrarilor in curs de executie.

Din verificarea operatiunilor contabile inregistrate in registrul jurnal, a fiselor de cont 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" corespunzator cu 711 „*variatiia stocurilor*” cu privire la inregistrarea valorii la cost de productie a lucrarilor si serviciilor in curs de executie, conform prevederilor legale cat si a normelor de aplicare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2006 SC .X.SA a efectuat o singura inregistrare contabila, respectiv la 31.12.2006 prin jurnalul nr.4, in suma de **.X. lei** cu explicatia « *storno productie neterminata* ».

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, a situatiilor de lucrari prezentate, a facturilor fiscale emise in perioada 2006-2007 rezulta faptul ca aceste lucrari au fost realizate pentru obiective care nu sunt in proprietatea societatii ci sunt obiective contractate a fi realizate in beneficiul SC .X. SA, caz ce impune obligatia societatii de a tine evidenta lucrarilor si serviciilor in curs de executie existente pana la finalizarea fiecarei etape in vederea finalizarii obiectivului, respectiv sa inregistreze la sfarsitul perioadei valoarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie

prin creditarea contului 711 „*Variatia stocurilor*” efectuand articolul contabil 332 „*Lucrări și servicii în curs de execuție*” = 711 *Variatia stocurilor*”, iar la sfarsitul perioadei in care serviciile erau efectiv prestate sa fie facturate beneficiarului final.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit ca „*agentul economic a diminuat nejustificat profitul contabil aferent anului 2006, prin operatiunea contabila de stornare 331 = 711 in suma de .X. lei , operatiune inregistrata initial in luna septembrie 2005, cu atât mai mult cu cât nu s-a evidentiat prin operatiunea de inventariere de la finele anului 2005 ca fiind productie in curs de executie.*”, ori la dosarul cauzei la anexa nr.12 la contestatie s-au centralizatoare de lucrări pe lunile iunie și iulie 2005 precum și pe alte perioade și facturi fiscale emise pentru aceste lucrări, situații de lucrări și devize despre care prin raportul de inspecție fiscală nu se fac mențiuni, deci nu au fost analizate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au precizat in continutul Raportului de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 faptul ca „*in anul 2006 agentul economic a efectuat o singura inregistrare contabila, respectiv la 31.12.2006 prin jurnalul nr 4, operatiune de stornare in suma de .X. lei cu explicatia * storno productie neterminata*”, fara a verifica inregistrarile contabile ale cheltuielilor efectuate in scopul realizarii obiectivelor contractuale, verificarea situatiilor de lucrari, devizelor ce au stat la baza emiterii facturilor către beneficiar, etc..

Se reține că din situatia prezentata in Raportul de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 referitoare la diminuarea nejustificata a profitul contabil aferent anului 2006, prin operatiunea contabila de stornare 331 „*produse in curs de executie*” = 711 „*Variatia stocurilor*” in suma de .X. lei, **nu rezultă cu claritatea situația de fapt fiscală, constatarea fiind ambigua**, intrucat se face referire doar la operatiunea de stornare in suma de .X. lei fara o analiza fiscala a operatiunilor efectuate de catre SC .X.SA.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) *Inspeția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *“Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, se reţine ca necesară stabilirea cu claritate a situaţiei de fapt în vederea determinării corecte a situaţiei fiscale a contribuabilului de către organele de inspecţie fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informaţiilor şi documentelor pe care le considera utile în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

În consecinţă, având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea a diminuat justificat profitul contabil aferent anului 2006 prin operaţiunea de stornare în suma de .X. lei, şi deci nu reiese cu claritate situaţia de fapt fiscală, organul de soluţionare a contestaţiei neputându-se pronunţa, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit cărora:

“ (3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare.”,

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desfiinţare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecinţă, se va desfiinţa Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare stabilite de inspecţia fiscală nr. .X./24.11.2010 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei şi accesoriile aferente, urmând ca organele de inspecţie fiscală din cadrul Direcţiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare şi cu reţinerile din prezenta decizie, prin stabilirea corectă a cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente anului 2006.

12. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de X lei (X+X), cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu salariile, contributiile aferente, asigurarile si protectia sociala pentru angajati care au deservit obiective ce nu apartin societatii contestatoare, in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte o situatie diferita fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala.

În fapt, in anul 2007 SC .X.SA a inclus in categoria cheltuielilor deductibile fondul de salarii si contributiile aferente (respectiv valoarea conturilor 641 "*cheltuieli cu salariile personalului*" si 645 "*cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala*"), ce au fost suportate de angajator, pe centrul de cost E 99, pentru un numar mediu de angajati, respectiv 20 de angajati, care au deservit Fotbal Club .X., club care nu apartine societatii SC .X.SA, aceste cheltuieli nefiind facturate la FC .X..

In anul 2008 SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile, in cont 641 *Cheltuieli cu salariile personalului* si 645 *Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala*, suma de X lei (X + X), pe centrele de cost E91, respectiv E99, reprezentând cheltuieli salariale pentru un numar mediu de 63 de angajati care in anul 2008 au desfasurat activitati la - cantina care apartine SC .X. SA si clubului FC .X. care nu apartine societatii verificate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in baza art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca aceste cheltuieli reprezentand salarii si contributii pentru angajati care au deservit FC .X. nu au legatura cu activitatea economica a SC .X.SA intrucat nu apartin societatii SC .X.SA, in acest fel societatea diminuand in mod nejustificat profitul impozabil al anului 2007 si 2008 cu suma de **X lei (X+X)**.

SC .X.SA mentioneaza ca suma de **X lei (X+X)** reprezinta cheltuieli efectuate cu salariile muncitorilor necalificati care au lucrat la obiectivele de investitii ale societatii. Aceste cheltuieli au fost stabilite eronat ca fiind nedeductibile de catre organele de inspectie fiscala, deoarece au fost respectate prevederile art.21 si art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(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.”

De asemenea, art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare stipulează:

“(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;”

coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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**.*

*(2) **Documentele justificative** care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența documentelor justificative în baza cărora s-au înregistrat în evidența contabilă cu obligația contribuabilului de a proba necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și în scopul realizării de venituri impozabile.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.X./19.11.2010 rezultă că SC .X.SA a înregistrat cheltuieli efectuate cu salariile muncitorilor necalificați pentru centrul de cost E99, fără a avea la bază documente justificative.

Sustinerea contestatoarei potrivit căreia *“mentionăm ca acești muncitori necalificați au contracte de muncă cu societatea care au fost înregistrate la ITM prin Revisal, și respecta prevederile art.55-CF [...], s-au înregistrat și platit toate*

contributiile aferente salariilor asa cum prevede legislatia in vigoare, aceste chetuieli sunt efectuate pentru realizarea veniturilor, conform art.21, fara a fi restrictionate atat timp cat ele sunt de natura salariala”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece deductibilitatea cheltuielilor nu este conditionata doar de inregistrarea contractelor de munca a angajatilor ci si de obligatia societatii de a justifica efectuarea acestor cheltuieli prin obtinerea de venituri impozabile.

Or, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca „*agentul economic a inregistrat nejustificat pe cheltuieli cu salariile si contributii suma de lei, cheltuieli ce nu au legatura cu activitatea economica a societatii*” si ca „*societatea nu inregistreaza venituri din activitatile desfasurate la clubul FC .X.*”.

In concluzie, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată* pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de **X lei**, precum si accesoriile aferente.

13. Referitor la deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea inregistrate de societate in anul 2008 in suma de .X. lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunța asupra chetuielilor cu sponsorizarea, in conditiile in care din constatările organelor de inspectie fiscala nu rezulta care au fost motivele in baza carora cheltuielile cu sponsorizarea au fost considerate ca nedeductibile.

In fapt, in cursul anului 2008, in baza Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005 SC .X.SRL a inregistrat pe cheltuieli pe centrul de cost E94 Stadionul X, respectiv in conturile 601.21 “*Cheltuieli cu materiile prime*”; 602.1021 “*Cheltuieli cu materiale consumabile*”; 603 “*Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar*”; 605 “*Cheltuieli privind energia si apa*”; 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de tert*”, etc. sume reprezentand obiecte de inventar, utilitati si servicii de intretinere a suprafetei de joc la terenul principal de joc din cadrul Stadionului .X., cheltuieli in suma totala de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscala stabilesc suma de .X. lei ca fiind nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, tinand cont de prevederile art.21 alin.4 lit p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare.

In drept, conform art.21 alin.4 lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.[...]”

Astfel, se retine ca aceste cheltuieli de sponsorizare sunt deductibile in limita a 3 la mie din cifra de afaceri, dar sa nu depasesca mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca organele de inspectie fiscala si-au intemeiat constatarile referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizarea pe considerentul ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.4 lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fara ca aceste constatari sa fie motivate in vreun fel si fara sa arate in ce mod au fost incalcate aceste prevederi, respectiv modul de calcul aferent diferentei de impozit pe profit stabilita suplimentar conform prevederilor legale in materie.

De asemenea, din constatări reiese că pe anul 2008 societatea a realizat profit impozabil în sumă de X lei pentru care datora un impozit pe profit de X lei și a scăzut din impozitul pe profit datorat suma de X lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nu există constatări din care să rezulte dacă suma de X lei, scăzută din impozitul pe profit, reprezintă cheltuieli cu sponsorizarea și nici dacă acestea sunt aferente Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005. Se reține că în caz afirmativ, suma de .X. lei ar fi trebuit diminuată cu suma de X lei și numai diferența ar reprezenta cheltuieli nedeductibile fiscal, dacă nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege.

Totodată, prin contestație se menționează că această sumă a facturată în anul 2010, fără ca prin raportul de inspecție fiscală să existe astfel de constatări și fără să se analizeze consecințele fiscale ca urmare a includerii acestor cheltuieli

nedeductibile pe anul 2008, respectiv fără a se avea în vedere că perioada verificată a fost 2005 -2009, anterior anului 2010 în care au fost facturate.

Fata de cele prezentate mai sus, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./24.11.2010 pentru cheltuielile cu sponsorizarea în suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la reanalizarea acestor cheltuieli în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale în vigoare și de argumentele contestatoarei.

14. În ceea ce privește:

- cheltuielile în suma de .X. lei reprezentând c/v situației de lucrări – drumuri interioare și platforma .X. BV în baza contractului de execuție lucrări nr.X/16.06.2008,

- suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere a TVA în suma de X lei,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar, în condițiile în care societatea motivează ca serviciile prestate de furnizori și înregistrate pe cheltuieli au fost refacturate către beneficiarul final al acestor servicii, obținând astfel venituri impozabile.

În fapt, anul 2008 SC .X.SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și a dedus TVA, aferentă facturilor fiscale emise de SC .X. X SRL:

F VSBV nr.X /01.08.2008 in valoare de X si tva X
F VSBV nr.X/21.10.2008 in valoare de X si tva X
F VSBV nr.X/03.11.2008 in valoare de X si tva X

TOTAL .X. lei X lei

SC .X.SRL cu sediul in .X., in calitate de antreprenor are in derulare Contractul de antrepriza nr..X./27.03.2004 incheiat cu SC .X. SA in calitate de beneficiar, pentru care s-au incheiat 6 acte aditionale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli contavaloarea lucrarilor de asfaltare drumuri interioare si platforma .X. Bv fara a inregistra concomitent pe venituri din prestarile de servicii pe masura efectuarii lor, stabilind conform prevederilor art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca suma de .X. lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

De asemenea, art.134.1) alin.(1) si art.134.2) alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie stabilesc exigibilitatea TVA aferenta veniturilor in suma de X lei, pâna la facturarea lucrarii in luna ianuarie 2010, suma pentru care s-au calculat majorari de intarziere la plata in suma de .X. lei, incepand cu data de 25.04.2008, pana la data de 12.01.2010.

Societatea contestatoare sustine ca *“suma reprezinta lucrarile in subantrepriza PRELUATE PE COSTURI DE sc .X. SA (.X.SA) pentru beneficiarul SC .X. SA si facturate acestuia cu factura nr..X./12.01.2010 in val..X.,11+TVA in anexa careia se afla situatiile de lucrari care includ si aceasta asfaltare.”* si *“[...] echipa de inspectie fiscala nu a analizat corect FAPTUL GENERATOR a TVA si a calculat majorari de intarziere de .X. lei de la 25.04.2008 pana la 12.01.2010 data facturarii lucrarilor catre SC .X. SA”*.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

“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.

art.21 - Cheltuieli

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct.215 alin 1 si 2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,

215 “ (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.”

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile pentru care nu se poate justifica necesitatea prestării serviciilor se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile.

De asemenea, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată, cont 711 "Variația stocurilor".

Totodată, art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, care precizează:

“ART. 145- Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;[...]”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezulta ca orice persoana impozabilă, înregistrată ca platitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

În speță, sunt aplicabile prevederile art.129 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind sfera de aplicare a prestațiilor de servicii, care precizează:

“(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

Coroborate cu prevederile pct.6 alin.2 și pct.7 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“6. (2) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revanzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

7. (1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestațiile de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”

Fata de aceste prevederi legale rezulta ca intermediarul care actioneaza in numele si in contul cumparatorului devine din punct de vedere a TVA un cumparator revanzator daca primeste de la vanzator o factura intocmita pe numele sau.

In ceea ce priveste momentul exigibilitatii TVA, potrivit prevederilor art.134¹ alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“ART. 134¹- Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca exigibilitatea TVA intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu exceptiile prevazute de lege.

Astfel, in cazul prestarilor de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.

Conform prevederilor legale mentionate mai sus rezulta ca persoana impozabila trebuie sa emita factura cu TVA catre beneficiar pentru livrarile de bunuri sau prestările de servicii, pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 SC .X.SA a înregistrat cheltuieli cu contractul de executie lucrari nr.X/16.06.2008, al carui obiect il constituie executia proiectului „Amenajari drumuri – zona Platforma .X. .X.”.

In acelasi timp, SC .X. SA cu sediul in .X. are in derulare Contractul de antrepriza nr..X./27.03.2004 in calitate de antreprenor, incheiat cu SC .X. SA in

calitate de beneficiar, obiectul contractului fiind *“lucrari de renovare, reamenajare si modernizare la obiectivul incinta uzina .X. .X.-cladire administrativa”*. La dosarul cauzei se afla actul aditional nr.6 unde la art.2 se mentioneaza *“finalizarea tuturor lucrarilor prevazute in contract si acte aditionale se va face pana la data de 20.12.2009”*.

De asemenea, este anexată factura fiscala nr..X./12.01.2010 in valoare de .X. lei si TVA in suma de X lei *“in anexa careia se afla situatiile de lucrari care includ si aceasta asfaltare”*. Centralizatorul anexat facturii fiscale cuprinde lucrarile executate la sectia 730-SC .X. .X.. Aceasta situatie cuprinde si situatia de de lucrari privind *“asfalt drumuri si platforma incinta .X. SA .X. – conform contract nr.X/16.06.2008.”*, situatie semnata de constructurctor SC X SA .X. si beneficiar SC .X. SA .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat prin raportul de inspectie fiscala ca *“societatea a inregistrat pe cheltueli contavaloarea lucrarilor de asfaltare drumuri interioare si platforma .X. Bv fara a inregistra concomitent pe venituri din prestarile de servicii pe masura efectuarii lor.”*

Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscal nu au analizat operatiunile realizate de contestatoare in intregul lor, neluând in considerare toate aspectele legale de efectuare a acestor cheltuieli, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv la necesitatea prestarii serviciilor mentionate mai sus, la prestarea efectiva a acestora si nu au analizat modul in care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societatii, respectiv daca acestea au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea*

în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală are sarcina de determina situației fiscale a contribuabilului prin exercitarea rolului sau activ, utilizând toate informațiile și documentele pe care le considera relevante în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2010 care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.11.2010 organele de inspecție fiscală nu au analizat și:

- dacă cheltuielile înregistrate în societate sunt corect stabilite și înregistrate conform prevederilor contractuale,
- dacă sunt aferente perioadei în care au fost înregistrate,
- dacă facturile întocmite cuprind toate elementele prevăzute de lege, pentru îndeplinirea calității de document justificativ,
- dacă societatea detine devize/situații/centralizatoare de lucrări acceptate de beneficiar,

- când a luat naștere faptul generator al TVA, potrivit prevederilor art.155 alin.1, situație în care organele de inspecție fiscală ar trebui să calculeze numai penalități de întârziere aferente TVA, între data când trebuia emisă factura și data emiterii, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.11.2010 pentru:

- impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei și accesoriile aferente,

- .X. lei reprezentand majorari de intarziere a TVA in suma de X lei, , urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

15. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si accesoriile aferente in suma de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata de SC .X.SA in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinerea acestui capat de cerere.

In fapt, suma de X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 ca urmare a nerespectarii prevederilor art.145 alin.1, alin.2 lit.a si alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala in valoare de X lei reprezintă valoarea contestata prin adresa nr.X/17.03.2011 a SC .X.SA, urmare solicitarii Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF de a comunica cuantumul sumelor contestate pe categorii de impozite si taxe, dar pentru care societatea nu aduce argumente.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevad :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeieaza contestatia ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipuleaza :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA în suma de **X lei** și accesoriile aferente în suma de **X lei**, în conformitate cu prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru această sumă.

16. Referitor la TVA în suma de .X. lei și majorările de întârziere în suma de .X. lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor de sponsorizare în suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor se poate pronunța asupra cuantumului acestui TVA în condițiile în care pentru aceste cheltuieli care au influențat impozitul pe profit s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./24.11.2010 pentru considerentele de la pct.13.

In fapt, organele de inspecție fiscală au verificat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 2006-2009.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.11.2010, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru TVA în suma totală de .X. lei înscrisă în facturile fiscale care au stat la baza înregistrării în contabilitate a sponsorizărilor efectuate în baza Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005. Prin anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2010 organele de inspecție fiscală au calculat pentru suma de .X. lei majorări de întârziere în suma de .X. lei, precizare reținută la pagina 114 din Raportul de inspecție fiscală menționat anterior.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.1 și alin.8 și art.145 alin 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 128-Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

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

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

ART. 145-Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5)."

Referitor la aplicarea art.128 alin.8 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevad urmatoarele:

"(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

[...] b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale."

Se retine ca, intrucat pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli de sponsorizare s-a desfiintat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./24.11.2010 pentru considerentele prezentate la pct.13, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecinta, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .X./24.11.2010

și pentru TVA in suma de .X. lei si majorarile de întârziere in suma de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

17. Referitor la impozitul pe profit asferent cheltuielile nedeductibile in suma de X lei (X+X+X+X+X) si veniturilor neimpozabile in suma de X lei (X+X) reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, taxa pe valoare adaugata suplimentara in suma de X lei (X+X+X+X) si accesorii in suma de X lei (X+X+X+X), Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste sume sunt datorate de SC .X.SA in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinerea acestui capat de cerere.

In fapt, prin contestatia formulata SC .X.SA contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010, insa pentru cheltuielile in suma de **X lei** si veniturile in suma de **X lei** reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, taxa pe valoare adaugata suplimentara in suma de **X lei**, precum si majorarile aferente, nu prezinta argumente in sustinere.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipuleaza :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”,

Fata de cele invocate anterior se retine ca societatea, desi contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./24.11.2010 nu aduce nici un fel de motivatii referitoare la

cheltuielile nedeductibile in suma de **X lei** si veniturile neimpozabile in suma de **X lei** reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, taxa pe valoare adaugata suplimentara in suma de **X lei**, precum si majorarile aferente.

Avand in vedere cele retinute anterior, precum si prevederile pct.2.5 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011, care stipuleaza:

“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.”, contestatia va fi respinsa ca nemotivata impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de **X lei** si veniturilor neimpozabile in suma de **X lei** reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, precum și pentru taxa pe valoare adaugata suplimentara in suma de **X lei** și majorarile de întârziere aferente.

*

* *

În concluzie, având în vedere cele reținute la pct. 1 – 17, organele de inspecție fiscală au influențat baza de calcul a impozitului pe profit si TVA, stabilind în sarcina **SC .X.SA** ca fiind datorată o diferență de impozit pe profit în sumă de **.X. lei si TVA in suma de .X. lei, precum si accesoriile aferente.**

Deoarece prin prezenta decizie, la pct.5-7, pct.11, pct.13-14 si pct.16 din prezenta decizie au fost reconsiderate cheltuielile efectuate precum si cuantumul TVA stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, iar acestea sunt de natură a influența cuantumul diferenței de impozit pe profit si a TVA, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, se va desființa *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, act administrativ fiscal emis în baza *Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.11.2010*, pentru suma de **.X. lei** reprezentand impozit pe profit și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, precum si TVA in suma de **.X. lei** si accesoriile aferente in suma de **X lei**. Urmează ca organele de inspecție fiscală să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe profit, la reanalizarea situației de fapt avându-se în vedere și influența pe care o au cheltuielile prezentate la pct.5-7, pct.11, pct.13-14 din prezenta decizie iar în funcție de cele constatate să stabilească corect obligatiile fiscale datorate de societate pentru perioada reverificata reprezentand impozit pe profit si accesorii.

De asemenea, organele de inspectie fiscala la reverificare vor avea in vedere la calculul TVA si a accesoriilor aferente de cele retinute la pct.14-17 din prezenta decizie.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si în temeiul art. 216 alin. (1) si alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.2.5 si pct.11.1 lit.a si lit.b din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 de catre Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma totala de X lei reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei – taxa pe valoarea adaugata,
- X lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele retinute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca nemotivata a contestației formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./19.11.2010 de catre Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar in suma de X lei,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X