

## NR.469/IL/2012

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat, de A.I.F.-Serviciul de inspectie fiscala nr... prin adresa nr. ... inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. ... cu privire la contestatia formulata de S.C. ... cu sediul in jud. .. loc. ...

**Contestatia a fost formulata partial impotriva Deciziei de impunere nr. ... si Raportului de inspectie fiscala nr. ... referitoare la obligatii de plata in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:**

- **impozit pe profit .. lei**
- **dobanzi/ majorari de intarziere aferente impozit pe profit... lei**
- **penalitati de intarziere aferente impozit pe profit de ... lei**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere ,respectiv .. potrivit datei postei de pe confirmarea de primire a actului atacat ,aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la A.I.F..., respectiv .., asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I). **S.C. ....** cu sediul in loc. .., județul .., înregistrata la Oficiul Registrului Comerțului .. sub nr. J., identificata cu CIF nr. RO ..., contesta partial Decizia de impunere pentru obligații fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala,nr....emisa ca urmare incheierii Raportului de inspectie fiscala generala nr.... pentru suma de .. lei, astfel:

- impozit pe profit pentru baza de impozitare ... lei si impozit aferent de ... lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit in perioada... cu baza impozabila .. lei si accesorii ... lei.
- penalități de intarziere aferente impozitului pe profit in perioada ... pentru baza impozabila .. lei si accesorii ... lei.

Petenta prezinta ca in urma inspectiei fiscale a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. ...., prin care organele de inspectie fiscala au con-

statat la capitolul impozit profit faptul ca societatea a omis sa înregistreze in costul activelor patrimoniale de natura produselor finite si semifabricatelor ieșite din gestiune in perioada fiscala verificata, cheltuieli incorporabile ce ar fi trebuit reflectate pe baza diferentelor de preț, conform prevederilor Ordinului 1826/22.12.2003, art. 11, alin. (1) din Legea 82/1991 si Ord. 3055/2009 precum si nedeductibilitatea cheltuielilor de deplasare aferente facturii ... in valoare de .. lei, emisa de .., cheltuieli ce nu sunt destinate deplasării administratorilor sau salariaților entității ci reprezinta rezervare pentru deplasarea a doua persoane fizice, astfel fiind încălcate prevederile art. 21 alin. 2 lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Mai arata ca pentru diferența privind impozitul pe profit stabilita in suma de .. lei au fost calculate majorări de întârziere in suma de ..lei si penalități de întârziere in suma de 7.898 lei, conform art. 119, alin.1), art. 120 alin.(1) si art. 114 alin. (1) din O.G. 92/2003 republicata.

S.C. .... arata ca in urma inspectiei fiscale la capitolul impozit pe profit , pentru perioada 01 ianuarie .. - 31 decembrie..,organul de inspecție a apreciat ca evaluarea prețului de producție al produselor finite si a semifabricatelor s-a făcut cu încălcarea prevederilor O.M.F.P. nr. 1826/2003 , ale art. 11, alin. 1 din Legea nr 82/1991 si ale O.M.F.P. nr 3055/2009, fiind diminuata valoarea veniturilor (masa impozabila) cu suma de.. lei.

Petenta considera ca aceste cheltuieli evaluate de organul fiscal la suma de ...lei reprezinta cheltuieli administrative si de desfacere , care nu ar intra in componenta prețului de producție si ca modul de calcul al presupuselor venituri neinregistrate de petenta este total eronat fiind in afara oricăror dispoziții legale.Petenta arata ca pentru cheltuielile administrative si de desfacere pe toata perioada verificării a prezentat si explicat inspectorilor fiscali componenta costului de producție pentru produsele fabricate precum si principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor de cheltuielile care nu sunt legate de producția si prelucrarea acestora, conform documentelor întocmite si prezentate la control si ca organul de inspecție fiscala nu a fi ținut cont de aceste aspecte.

Petenta considera ca aceste cheltuieli considerate eronat incorporabile de care organul de inspecție fiscala au fost cele de natura materialelor auxiliare ,de tip hârtie xerox, scotch, cheltuieli neincorporabile deoarece prin clasificarea cheltuielilor de producție după activitatea pe care o generează, acestea sunt cheltuieli indirecte ale producției de baza si auxiliare care nu pot fi identificate si localizate pe sectoare de cheltuieli, cheltuieli cu carburantul utilizat la mijloacele de transport ale firmei pentru transportul salariaților in interes de serviciu si GPL folosit pentru funcționarea utilajelor (cazane de preparare) si nevoi tehnologice, precum si cheltuieli administrativ gospodărești pentru incalzire, care de asemenea nu sunt cheltuieli incorporabile si de natura materialelor de depozitare si manipulare de tip hârtie siliconata, cutii si tăvi de carton, folie, care reprezintă cheltuieli de desfacere si fac obiectul pregătirii produselor finite pentru comercializare

(depozitare, sortare, incarcare-descarcare) care de asemenea nu sunt cheltuieli incorporabile.

Pentru a arata ca aceste tipuri de cheltuieli nu sunt atribuibile producției de bunuri, petenta invoca prevederile pct. 52 din O.M.F.P. 3055/2009 invocat si in actul administrativ contestat:

« 52. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime si materialelor consumabile si cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.»

«(5) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o noua faza de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul si în starea în care se găsesc;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participa la aducerea stocurilor în forma si locul final;

- costurile de desfacere:

- regia fixa nealocata costului, care se recunoaște drept cheltuiala în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate)»”

Petenta considera ca veniturile neinregistrate in suma de ... lei au fost evaluate fără a se tine cont de prevederile legislației in domeniul contabilității si fiscalității, nici de practicile contabile din domeniul producției de bunuri, si ca organul de inspecție fiscala asa cum se arata si in Raportul si Decizia de impunere contestata ca in cursul anului ..., o serie de cheltuieli in valoare totala de ... lei ce nu au fost corect evaluate ca si cost de producție (mai precis diferența de preț), astfel ca au calculat ponderea acestor costuri asupra valorii cheltuielilor totale, iar la acest indicator rezultat l-a aplicat asupra contravalorii totale a produselor finite si semifabricatelor ieșite (din creditul conturilor 341 si 345), rezultând astfel in opinia organului de control o valoare de ..lei ca fiind neinregistrata in contul 711, si prin urmare neinclusa in baza de impozitare. Mai considera ca toate aceste operațiuni efectuate de organul de inspecție fiscala au fost făcute fără a fi indicat exact actului normativ (in care lege, ordonanța, H.G., procedura, s.a) prin care sa impuna un asemenea mod de calcul, sau de evaluare a stocului, petenta considerand ca organul fiscal a omis sa arate si ca, prin debitul contului 711 (care in aceasta situație funcționează ca o cheltuiala, sau diminuare a veniturilor impozabile) trebuiau scăzute aceste diferente de preț constatate. Mai precizeaza ca daca organul de inspecție fiscala a constatat ca exista costuri nepreluatare in cursul anului fiscal asupra veniturilor, atunci ar fi trebuit sa

evalueze obiectiv valoarea veniturilor din **variația stocurilor** (cont 711) neinregistrata de entitate. In acest sens, considera ca diferența neinregistrata asupra veniturilor se răsfrânge in mod direct si asupra contravalorii soldurilor conturilor de stocuri, deoarece, este de notorietate faptul ca bunurile de natura stocurilor se înregistrează la ieșirea din contabilitate la preturile (sau valoarea) de intrare si cu alte cuvinte, daca organul de inspecție fiscala a ajustat (a mărit) valoarea totala a bunurilor produse (intrate) atunci, **este obligatoriu sa se mărească si valoarea aferenta bunurilor ieșite**, ceea ce ar conduce la o influenta a soldului de la finele exercițiului cu valoarea ajustata si pe cale de consecința, doar in situația in care societatea ar fi încălcat prevederile referitoare la evaluarea costurilor de producție, evaluarea corecta a veniturilor din producția stocata la fiecare perioada in care se datorează impozit pe profit (trimestru), conform datelor din raportul de inspecție fiscala contestat de societate,aceasta considera ca este următoarea:

Pentru primul trimestru al anului .veniturile se influențează cu .. lei (coloana .), nicidecum cu ..lei (din coloana ..).

Simbol Cont	Sold inițial debitor	Trim 1 rulaj debit	Trim 1 rulaj credit	Sold final Trim 1
0	1	2	3	4
341				
345				
<i>Total .</i>				
Coeficient calculat de organul de inspecție fiscala ..%				
Total influente asupra veniturilor				

Pentru trimestrul . al anului ..veniturile se influențează cu .. lei (coloana .), nicidecum cu .. lei (din coloana ..).

Simbol Cont	Sold inițial debitor	Trim 2 rulaj debit	Trim 2 rulaj credit	Sold final Trim 2
0	1	2	3	4
341				
345				

<i>Total</i>				
Coeficient calculat de organul de inspecție fiscala ...%				
Total influente asupra veniturilor				

Pentru trimestrul .. al anului .. veniturile se influențează cu .. lei (coloana .), nicidecum cu .. lei (din coloana ..).

Simbol Cont	Sold inițial debitor	Trim 3 rulaj debit	Trim 3 rulaj credit	Sold final Trim 3
0	1	2	3	4
341				
345				
<i>Total</i>				
Coeficient calculat de organul de inspecție fiscala ...%				
Total influente asupra veniturilor				..

Pentru trimestrul .. al anului .. veniturile se influențează cu .. lei (coloana 4), nicidecum cu .. lei (din coloana ...

Simbol Cont	Sold inițial debitor	Trim 4 rulaj debit	Trim 4 rulaj credit	Sold final Trim 4
01		2	3	4
341	..			.
345	..			
<i>Total</i>	..			
Coeficient calculat de organul de inspecție fiscala ...%				
Total influente asupra veniturilor		..		

Petenta considera ca daca valoarea cheltuielilor stabilite de organul de inspectie fiscala ar fi trebuit incorporata in pretul de productie, influenta totala a veniturilor anului .. ar fi fost de maximum ... lei, nicidecum in suma de .. lei, asa cum eronat au apreciat organele de inspectie fiscala si considera ca datele din raportul de inspectie fiscala nr... si in Decizia de impunere pentru obligatii fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, nr. .. nu s-au inregistrat cu rea-credinta ci s-au strecurat una sau mai multe erori de raționament si de aplicare a legilor contabile si fiscale.

S.C. ... prezinta faptul ca cheltuiala in suma de .. lei, care face parte din baza de impunere la stabilirea diferentelor privind impozitul pe profit din Raport de inspectie fiscala, cheltuiala cu transportul conform facturii nr. .., emisa de .., pe care inspectorii fiscali au considerat ca fiind nedeductibila fiscal, desi rezervarea respectiva era facuta nu pentru doua persoane fizice oarecare, ci pentru parteneri de afaceri cu care societatea avea relatii comerciale in derulare la momentul respectiv, relatii comerciale care au fost demonstrate pe timpul controlului cu documente justificative (note de comanda, facturi).

Fata de toate cele mai sus prezentate, petenta considera ca elementele de cheltuiala impuse societății cu titlu de venituri din producția stocata au fost greșit încadrate si evaluate, iar cheltuiala cu transportul in suma de ... lei este justificata pe deplin ca si cheltuiala deductibila si, pe cale de consecința, solicita sa se admita contestația pentru suma totala de ..lei, așa cum a fost formulata.

Petenta isi intemeiaza prezenta pe dispozițiile Legii 82/1991 cu modificările si completările ulterioare cf. Ord. 1826/2003, privind criteriile de clasificare a cheltuielilor operante in organizarea contabilității de gestiune si Ord. 3055/2009, pct. 52 si art. 163, si pe dispozițiile Legii 571/2003 art. 21 alin. 2 lit e) din privind Codul Fiscal si **in susținere**, depune copii de pe , balanțele sintetice de verificare încheiate la finele fiecărui trimestru din anul .., precum si copia plicului care confirma data primirii actelor administrative contestate cu data de ..

**II.) Activitatea de inspectie fiscala** - Serviciul Inspectie Fiscala in Referatul cu propuneri de solutionare al contestatiei nr. din data de .. precizeaza , cu privire la la încadrarea sumei de ...ron ca si cheltuieli administrative si de desfacere stabilite in timpul inspectiei fiscale,ca agentul economic nu a prezentat niciun document prin care sa justifice, in scopul determinării costului unitar de producție al bunurilor fabricate principiul utilizat si justificat documentar, astfel incat sa poată fi reflectat printr-un conținut real si exact structra costurilor.

Organele de inspectie fiscala arata ca au inregistrat in actul administrativ fiscal, faptul ca contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul societății si ca acest lucru presupune existenta unei Decizii interne, aprobata de administratorul companiei, care sa stabilească principiul utilizat in calculatia costului, având in vedere faptul ca Ordinul 1826/2003 indica 5 prin-

cipii ce pot fi utilizate. Alegerea uneia dintre acestea, in functie de specificul activității desfășurate este obligatoriu a fi indicat si reglementat de administrator, pentru a nu exista abateri de la nerespectarea regulilor de determinare a costurilor, deoarece rolul contabilității de gestiune este acela de a asigura "... înregistrarea si repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație....", cat si determinarea costului unitar de producție ar fi trebuit probata printr-o calculatie care, cuprinde sistematic o suma algebrică a sumelor reprezentând cheltuielile angajate pe unitatea de produs, astfel incat calculatia costului sa nu poată fi subevaluata sau supraevaluata structural prin elemente de cheltuieli nejustificate. Se arata ca subevaluarea costului înseamnă ca, un produs consuma multe resurse, inasa din calcule rezulta un cost redus, iar supraevaluarea costului înseamnă ca, un produs consuma puține resurse, dar din calcule rezulta un cost ridicat si subvenționare, insemnand ca, un cost calculat greșit pentru un produs înseamnă un cost greșit pentru un alt produs si pentru a evita aceste erori, întreprinderile trebuie sa rafineze sistemul de cost, prin alocarea unui principiu de gestiune, legiferat prin act decizional, in baza răspunderii cu care, in calitate de administrator acesta este investit.

Mai arata ca agentul economic a prezentat in timpul inspecției fiscale un retetar pentru un articol general fabricat, si ca acest document reprezintă un document primar prin care se justifica doar materia prima ce trebuie sa iasă din gestiune, astfel incat sa fie intocmit raportul de producție zilnic si concomitent bon de consum si nu reprezinta o calculatie de cost. Ca măsură a valorii, costul reprezintă valoarea recuperatorie a activității de exploatare, care sa permită recuperarea capitalului consumat.

Organele de control fiscal prezinta ca încadrarea sumei de ... ron in cele trei grupe de cheltuieli care ar exclude de la includerea acestora in costul unitar de producție (regii generale de administrație, costuri de desfacere si regii fixe), este eronata si nejustificata, deoarece cele trei categorii de cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală sunt cheltuieli directe (de natura materiilor prime "601", cheltuieli cu combustibilul - GPL "6022" si "6028" (cheltuieli privind alte materiale consumabile), reprezentând materiale directe, combustibil si materiale consumate in scopuri tehnologice avand in vedere urmatoarele argumente:

- conform pct.-ului 2.2 din Ordinul 1826/2003, costul stocurilor trebuie sa cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum si alte costuri suportate pentru a aduce bunurile ....in forma si in locul in care se găsesc.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import si alte taxe, cheltuielile de transport, manipulare...., ori aceste cheltuieli nu sunt nici generale de administratie, nici costuri de desfacere, nici costuri cu regia fixa, aceste costuri nefiind incluse deasemeni in retetare.

Costul de producție sau de prelucrare sunt cele directe de producție și enumera materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice manopera directă....și cota de cheltuieli indirecte alocate în mod rațional, ca fiind legate de fabricația bunurilor și în situația de față, fără a pune la îndoială respectarea prevederilor art. 6 din Legea 82/1991 alin.(1)conform căruia....".Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, și alin. (2), conform căruia,...".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.", agentul economic nu avea cum să înregistreze în contul 601" Materii prime" , cheltuieli cu materiale consumabile intitulate "auxiliare" în procesul de producție, în contul 6022 costurile cu carburantul utilizat pentru transportul salariaților. iar în contul 6028 costuri aferente defacerii, respectiv comercializării.

Mai precizează și că societatea a avut .. angajați în anul .., pentru transportul cărora a acordat tichete de călătorie, abonamente pe rute clar stabilite și nicidecum mijloace de transport aparținând companiei cu destinație de transport de la și către locul de muncă, astfel încât carburantul utilizat de companie, în valoare totală de .. ron este în fapt energie calorică utilizată pentru funcționarea cazanelor de preparare (deci în activitatea de producție), nevoi tehnologice (deci elemente componente în structura costului), iar spațiul de producție nu este dotat cu instalație centralizată de încălzire, care să asigure confortul salariaților care manufacturează produse care, sunt foarte ușor degradabile în spații încălzite (fiind dulciuri supuse unor norme specifice de siguranța alimentară).

Se mai arată că dulciurile fabricate în stadiul final de procesare, sunt supuse unor norme stricte de siguranța alimentară -cu atât mai mult cu cât acestea sunt destinate mai ales copiilor, și trebuie depozitate ambalate în folii, betisoarele susținute în platforme (cutii de carton), închise cu scotch pentru a nu absorbi umiditate, fiind higroscopice, deci ele trebuie aduse într-o formă finală de stocare ce angajează costuri, aceasta fiind și forma sub care acadelele sunt valorificate către beneficiarii, clienți, en-grosiști.

Mai arată că agentul economic a încadrat costurile auxiliare ca fiind indirecte producției, deși acestea, dacă ar fi respectate regulile de formare a costurilor, sunt alocate (chiar dacă sunt cheltuieli indirecte) în mod rațional, ca fiind legate de fabricația bunurilor.

Cu privire la încadrarea acestor cheltuieli de către agentul economic, organele de control fiscal precizează că felul în care a justificat agentul economic ca aceste cheltuieli sunt **cheltuieli cu regia fixă**, nealocate costului de producție, când însăși denumirea acestora indică faptul că sunt costuri indirecte **care rămân relativ constante**, indiferent de volumul producției, și că nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă modul



de alocare. Din analiza lunara a rulajelor conturilor "601", "602" si "6028" se poate observa ca acestea nu sunt constatare din ansamblu nici fiecare categorie in parte. **Cheltuielile generale de administratie** sunt costurile indirecte efectuate de către entitate și/sau parteneri, care nu sunt sau nu pot fi atribuite în mod direct unei operațiuni si nu pot fi măsurate corespunzător în legătură cu activitatea finanțată.

Cu privire la incadrarea sumei de .... ron ca si venituri omise la înregistrare, contestata de agentul economic ,organele de control arata ca asa cum a fost inregistrat si in raportul de inspectie fiscala, la data intrării: bunurile se evaluează și se înregistrează la valoarea de intrare (în cazul produselor finite: costul de producție, ce cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, respectiv cheltuielile de producție direct atribuibile bunului),- Diferențele de preț față de costul de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Conform "Planului de conturi general" prevăzut de Ordinul nr. 3055/2009, diferențele de preț, sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul contului:" 348 "Diferențe de preț la produse" cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferențelor între prețul standard (prestabilit pe baza unui retetar general, care in situația agentului economic nu cuprinde valoarea cheltuielilor înregistrate in conturile 601, 6022 si 6028) și costul efectiv de producție al produselor finite și semifabricatelor.

Cu privire la calcularea și repartizarea diferențelor de preț, sunt aplicabile prevederile legale precizate prin Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, după cum urmează :

**"Art. 160, alin. (4) :**

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient. Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite".

Ponderea cheltuielilor neincluse in structura costului, a fost determinata in conformitate cu prevederile pct.-ului 2.3 din Ordinul 1826/2003 "Gruparea cheltuielilor in vederea calculării costurilor", conform căruia...."Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs in parte, acestea se aloca pe baza unor procedee raționale, aplicate cu consecventa (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicatorilor de echivalenta, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare. etc.).

Organele de control fiscal arata ca au fost stabilite astfel costurile directe de producție care cu certitudine au concurat la obținerea produselor finite, astfel incat, prin respectarea principiului certitudinii impunerii, acestea sa reprezinte costuri certe, care nu reprezintă abateri de la actul normal de

gestiune, si tocmai din aceasta cauza, din totalul cheltuielilor care au fost realizate de entitate la fiecare perioada fiscala, după scăderea costurilor care au fost incluse in valoarea de intrare a stocurilor in gestiune, a fost determinat cuantumul costurilor neincluse in valoarea de intrare la recepția produselor (ce coincide cu rulajele debitoare ale stocurilor din perioada, influențate de buna seama cu soldurile inițiale, deci total rulaje debitoare la perioada).

Se mai arata ca din totalul cheltuielilor neincluse, au fost selectate doar cheltuielile directe de producție neincluse in rapoartele de producție zilnice, respectiv valorile din conturile 601, 6022 si 6028, (regăsite ca anexa la referatul privind solutionarea dosarului contestației), celelalte neputand a fi direct atribuibile procesului de producție.

Costuri totale in conturile de clasa "600" la .. = ... ron

Producție totala (total intrări 345 si 341)= .. ron

Cheltuieli neancorporate = (..) ron, din care, valoare costurilor 601, 6022 si 6028 (cumulate la decembrie .. ca si cheltuieli ce nu se regăsesc in valoarea producției totale , deci costuri ce reprezintă diferente de preț = .... ron.

Organele de control fiscal arata ca a doua etapa de calcul o reprezinta determinarea ponderii cheltuielilor neincluse in structura costului, si având in vedere ca producție este omogena (nu rezulta produse secundare) iar valoarea costurilor totale ar fi trebuit alocate uniform asupra valorii de intrare a stocurilor (neexistand produse secundare ce ar fi putut reclama fracțiuni din cost de producție, sau gestiuni distincte care sa reclame deasemeni costuri diferite de producție) si întrucât nu a fost posibila utilizarea valorilor absolute a costurilor neincluse asupra unei game variate de produse, acestea au fost determinate ca pondere din costuri, astfel:

Pentru obținerea unei producții omogene au fost utilizat costurile totale de .. ron

Ponderea costurilor neincluse = .. ron/ .. =..%

De aceea s-au parcurs conform punctelor inscrise la art. 160, următoarele etape:

Prima etapa a constat in determinarea ponderii cheltuielilor directe, neancorporate in costul de fabricație al activelor si au fost cuantificate doar cheltuielile din conturile 601, 6022 si 6028, neincluse in rapoartele de productie, deși alături de aceste costuri directe exista si costuri indirecte, nealocate in costurile pe unitatea de produs si pe care, in lipsa unor calculații de cost, respectând libertatea de gestiune a contribuabilului, nu au fost alocate asupra bunurilor ieșite.

Acest coeficient a fost inmultit **cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune** la preț de înregistrare, deoarece valoarea rezultata reprezintă valoarea absoluta a ponderii deținute de diferentele de preț (costuri neancorporate in valoarea activului), si acestea trebuie recunoscute ca atare.

Organele de control precizeaza ca determinarea s-a efectuat doar, asupra bunurilor ieșite din gestiune si ca in fapt au înregistrat activul patrimonial reprezentând diferența de preț neevidentiata, doar pentru o marfa ce a ieșit din gestiune, si care, trebuia recuperata pe seama contului 711.

Organul de control arata ca si agentul economic recunoaște in calculatia prezentata in contestație determinarea coeficientului de reconsiderare al activului patrimonial prin neincluderea in costuri a cheltuielilor directe, inasa il aplica eronat asupra rulajelor, deoarece conform reglementarilor contabile acesta se aplica asupra rulajului creditor al stocurilor, reprezentând bunurile ieșite din gestiune, inasa subevaluate. Dealtfel pentru determinarea influentei pe care a generat-o in venituri omise la înregistrare in calculatia inscrisa in contestație, prezinta ca petenta nu a inscris in susținere temeiul legal prin care s-a efectuat acest algoritm de calcul.

In fapt, acesta reprezintă o recuperare a capitalului investit care prin neincluderea in costurile de producție si înregistrarea ca si costuri ale perioadei, au diminuat masa impozabila a profitului de exploatare.

Cu privire la diferența de .. lei, reprezentând costurile înregistrate in contul 624 in luna decembrie .., aferente cheltuielilor de deplasare facturate prin factura emisa de .., respectiv factura ..,organul de inspectie fiscala arata ca aceste servicii au fost utilizate de catre doua persoane fizice ce nu sunt administratori sau salariați,si conform copiei documentului de confirmare a rezervării atașat referatului de solutionare al contestației si din punctul de vedere înaintat după analiza proiectului de raport de către agentul economic, acesta a sustinut ca aceste costuri au fost angajate pentru partenerii de afaceri ai entității, parteneri ce s-au deplasat pentru ...." stabilirea si dezbaterea proiectelor de viitor" ori legiuitorul a limitat prin articolul 21 alin. (2) lit. e) din Legea 571/2003 ca incadrare a cheltuielii efectuate in scopul obținerii de venituri doar cele aferente salariaților, administratorului si persoanelor fizice asimilate acestora, acestea din urma fiind clar nominalizate la pct.-ul 27 al HG 44/2004.

Organele de control fiscal propun respingerea contestației ca fiind neîntemeiata, in situația in care argumentele de fapt si de drept prezentate in susținerea contestației nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

**III.) Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**Perioada supusa verificarii impozitului pe profit : ...**

**A) Referitor la impozitul pe profit in suma ..lei aferent unei baze impozabile in suma de .. lei.**

**In fapt**, in baza raportului de inspectie fiscala nr... din data de .. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... inspectorii fiscali au stabilit faptul ca societatea nu a inregistrat cheltuieli incorporabile in suma de .. lei in costul activelor patrimoniale de natura produselor finite produse de societate ce ar fi trebuit reflectate pe baza diferentelor de pret, pentru productia iesita din gestiune in perioada fiscala, deoarece acestea reprezinta elemente similare veniturilor , rezultand astfel o diferenta de impozit pe profit de plata in suma de ... lei.

In acest sens inspectorii fiscali din analiza activitatii petentei si a registrelor jurnal ale societatii, pentru anul .. au identificat acele cheltuielile din contul 601 "cheltuieli cu materii prime" , "6022 cheltuieli privind combustibili" reprezentand combustibilul G.P.L. si "6028 cheltuieli cu alte materiale consumabile" ce au fost folosite in mod direct in procesul de productie de catre petenta, si care reprezinta materiale folosite in scopul productiei, combustibili si alte materiale consumabile folosite in scopuri tehnologice dar care nu au fost incluse in costul activelor patrimoniale de natura stocurilor si inregistrate in baza bonurilor de consum, fara a fi cuprinse si in retetarele standard utilizate de entitate , au majorat astfel cu aceste sume valoarea productiei realizate,celelalte cheltuieli din aceste conturi neputand a fi direct atribuibile procesului de productie.

Referitor la aceste costuri petenta considera ca acestea nu sunt direct atribuibile productiei constand in principal din materiale auxiliare de tip hartie xerox, scoch, cheltuieli cu carburantul utilizat de mijloacele de transport al salariatilor precum si G.P.L. folosit pentru functionarea utilajelor(cazane de preparare) si nevoi tehnologice ,cheltuieli administrativ gospodaresti pentru incalzire, cheltuieli incorporabile si de natura materialelor de depozitare si manipulare de tip hârtie siliconata, cutii si tăvi de carton, folie, care ar reprezinta cheltuieli de desfacere ce fac obiectul pregătirii produselor finite pentru comercializare,dar in sustinerea contestatiei nu depune nici un document din care sa rezulte acest lucru.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ce prevede:

**„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.”*

Asadar 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.

Referitor la art.19 in Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004,cu modificarile si completarile ulterioare la pct.12 se stipuleaza:

*„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.”*

Deci veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se mai retine ca societatea nu organizeaza si nu conduce contabilitatea de gestiune in conformitate cu prevederile Ordinului 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, cu modificarile si completarile ulterioare ci organizeaza doar contabilitate financiara.

In conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) si (6) din Legea contabilitatii nr. 82/1991cu modificarile si completarile ulterioare :

*“(1) 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 financiară, potrivit prezentei legi.*

*(6) Persoanele prevăzute la alin. (1)-(4) organizează și conduc, după caz, și contabilitatea de gestiune, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.*

Deci persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit legi contabilitatii si sa organizeze și sa conduca, după caz, și contabilitatea de gestiune.

Din analiza Deciziei de impunere atacate si a Raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii acesteia, se retine ca societatea nu a evidenciat in mod corect costul productiei, respectiv nu a evidenciat in mod corect valoarea acesteia in contabilitatea financiara reflectata in contul 711 "Variatia stocurilor" al carui sold afecteaza rezultatul exercitiului financiar, ce se regaseste in contul de profit si pierdere.

De asemenea, se mai retine ca organele de inspectie fiscala nu au putut sa identifice distinct pe fiecare produs in parte costurile de productie ,iar in conformitate cu prevederile pct.2.3. "Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor" din Ordinul nr. **1826/2003** pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității, au alocat cheltuielile pe baza unui procedu rational :

*"Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.)."*

*Calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii."*

In ce priveste regulile de evaluare a elementelor prezentate in situatiile financiare, in Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la sectiunea 8 pct. 49 alin. (1) se precizeaza urmatoarele :

*" 8.1. Reguli generale de evaluare*

*49. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. Cazurile în care nu se folosește costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de prezentele reglementări."*

Iar potrivit pct. 8.1.1 privind evaluarea la data intrarii in unitate pct.50 din acelasi act normativ, se dispune:

*" 50. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:*  
*(...)*

***b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;"***

Asadar avand in vedere precizarile legale invocate se retine faptul ca pentru bunurile produse de entitate, valoarea de intrare se evalueaza la costul de productie.

De asemenea la pct. 52 alin. (1) ,(2),(4) si (5) se prevede:

*" 52. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.*

*(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice,*

manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(...)

(4) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

(5) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;

- costurile de desfacere;

- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuielă în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate).

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.”

În ceea ce privește costul de producție al unui bun potrivit prevederilor legale mai sus invocate se retine ca acesta cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și al materialelor consumabile ce se folosesc pentru producția aceluși bun, cheltuielile de producție direct atribuibile bunului, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestuia.

Totodata prevederile legale reglementează și faptul că anumite tipuri de costuri nu trebuie incluse în costul stocurilor ci se recunosc ca fiind cheltuieli ale perioadei pentru agentul economic respectiv: pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei, cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de

depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc, regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final, costurile de desfacere, regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut ce se face pe baza capacității normale de producție.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca agentul economic nu avea cum sa înregistreze in contul 601" Materii prime" , cheltuieli cu materiale consumabile intitulate "auxiliare", in contul 6022 costurile cu carburantul utilizat pentru transportul salariaților ai in in contul 6028 costuri aferente desfacerii, inrucat cheltuielile cu materia prima se include in procesul de producție, carburantul utilizat de societate este in fapt energie calorică utilizată pentru funcționarea cazanelor de preparare, spațiul de producție nefiind dotat cu instalație centralizată de incalzire, care sa asigure confortul salariaților care manufacturează produsele, produse ce sunt foarte ușor degradabile in spatii incalzite, si produsele ce sunt valorificate către beneficiarii, clienți, en-grosisti nu implica cheltuieli de desfacere.

Cu privire la costul stocurilor art. 157 alin.1 si art.160 alin.(1) si (2) din Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizeaza:

*"Costul stocurilor*

*157. - (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.*

*160. - (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."*

Astfel, in vederea evidentierii costului productiei obtinute de catre o entiate aceasta poate folosi în activitatea de producție metoda costului standard ce ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție.

Din analiza contestatiei, se retine, ca societatea contestatara califica constatarilor organelor de inspectie fiscala ca fiind incorecte si depune in



sustinere doar balante de verificare aferente perioadelor ..., fara alte documente din care sa rezulte cele afirmate.

Potrivit doctrinei, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiul fiind consfintit de art. 1169 Cod Civil "cel ce face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca".

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac.

In conformitate cu prevederile art. 65 , art. 206 alin.(1) lit.d) si art.213 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala se precizeaza:

*"Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Art. 206" (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

*Art.213*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. **2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizeaza:

**"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."**

Asadar, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea si-a diminuat artificial rezultatul din perioada verificata deoarece nu a evidenciat in mod corect echilibrarea cheltuielilor ce intra in componenta costului productiei ( in structura caruia sunt incluse si cheltuielile inregistrate de societate in conturile 601,6022 si 6028) prin intermediul contului 711 "Variatia stocurilor", cont menit sa compenseze costul efectiv al activitatii de productie.

Potrivit Ordinului nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la cap VII "Funcțiunea conturilor" prevede referitor la funcțiunea contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" urmatoarele:

## **CAP. VII**

### **Funcțiunea conturilor**

#### **GRUPA 71 "Venituri aferente costului producției în curs de execuție"**

Din grupa 71 "Venituri aferente costului producției în curs de execuție" fac parte:

#### **"Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331);
- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);
- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361, 368).

În debitul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (331);
- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368)."

Deci in creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează costul de producție precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent\_(341, 345, 346, 348);

Iar referitor la contul 121 "Profit si pierdere " acelasi act normativ prevede:

Contul 121 "Profit sau pierdere"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența profitului sau pierderii realizate în exercițiul financiar curent.

Contul 121 "Profit sau pierdere" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786):

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor, pierderea realizată.

În consecința, întrucât societatea nu și-a inclus în costul produselor, cheltuielile pe care Ordinul 3055/2009 le considera incorporabile, înregistrând aceste cheltuieli direct pe cheltuielile perioadei curente, și-a diminuat în acest fel rezultatul exercitiului, organele de inspecție fiscală având în vedere și că petenta are o producție unitară, au determinat ponderea cheltuielilor neincorporate în costul total al produselor finite pe care au aplicat-o asupra valorii bunurilor ieșite din gestiune, stabilind în acest mod valoarea cu care a fost influențat artificial rezultatul exercitiului astfel:

Costul total al produselor finite stabilit de inspectorii fiscali la data de .. a fost în suma de .. lei

Cheltuieli neincorporate stabilite de inspectorii fiscali (valoarea costurilor 601, 6022 și 6028, cumulate la decembrie ..) a fost în suma .. lei

Ponderea costurilor neincluse stabilită ... ron/ .. = ...%.

Această pondere a fost aplicată asupra valorii producției ieșite în suma de .. lei, stabilită de inspectorii fiscali, și înregistrată de petent în contabilitate, stabilind astfel ( $.. \text{ lei} * ..\% = .. \text{ lei}$ ) diferența dintre costul efectiv real stabilit de inspectorii fiscali și costul efectiv stabilit de societate, valoare ce trebuia practic recunoscută de societate ca fiind venit aferent producției ieșite și nicidecum asupra stocurilor.

Referitor la susținerea petentei conform careia este obligatoriu să se mărească și valoarea bunurilor din stoc, nu ajută la soluționarea favorabilă a cauzei întrucât inspectorii fiscali au determinat numai acele cheltuieli ce nu au fost incorporate de petenta în costul producției obținute și pe baza unor procedee rationale, respectiv prin stabilirea ponderii cheltuielilor neincorporate în total cheltuieli de producție și aplicarea ei asupra valorii bunurilor ieșite înregistrate de societate, determinând astfel valoarea cu care societatea și-a influențat artificial rezultatul exercitiului pentru producția realizată.

Având în vedere prevederile legale invocate se constată că inspectorii fiscali în mod corect au stabilit impozit pe profit în suma de .. lei aferent bazei impozabile în suma de ... lei, motiv pentru care contestația se va respinge în conformitate cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2.137

din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căroră:

“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

**B) Referitor la impozit pe profit în suma de .. lei aferent unei baze impozabile de .. lei, suma ce a fost considerată cheltuielă nedeductibilă din factura.. emisă ....**

**In fapt**, în baza raportului de inspecție fiscală nr... din data de ... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... din data de .. inspectorii fiscali au considerat că fiind cheltuielă nedeductibilă suma de ... lei aferentă facturii nr. ... emisă de .... înregistrată de societate în contul 624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal” deoarece aceste servicii au fost utilizate de către alte persoane decât angajații societății fiind încălcate prevederile art. 21 alin (2) lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

S.C. ... consideră suma de .. lei ,înregistrată în contul 624” Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, este deductibilă fiscal motivat de faptul că această cheltuielă a fost efectuată de către societate în scopul deplasării a doi parteneri de afaceri cu care a avut relații comerciale.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 2 lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare ce prevede:

**„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**

**(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;”**

Iar normele de aplicare ale codului fiscal aprobate prin HG 44/2004 privitor la aplicarea art 21 alin 2 lit e la pct 27 precizează:

„Art. 21 e)

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”

Având în vedere precizările legale sus-citate cheltuielile de transport sunt considerate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, numai dacă sunt efectuate pentru salariații, administratorii sau pentru alte persoane fizice asimilate acestora, respectiv directori care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat sau persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate.

Din analiza dosarului contestației, respectiv copia facturii nr. .. aflată la dosarul contestației, rezulta că ... a emis către S.C. .... această factură în suma de ... lei (echivalent a ... euro). Din cuprinsului facturii rezulta faptul că această factură vizează prestarea de servicii de transport aerian către societate, pe ruta...- ...) pentru două persoane, servicii ce au fost achitate de către contestatară, așa cum dovedește extrasul de cont nr. .. din data de ... aflat în copie la dosarul contestației.

Iar din analiza documentului privind rezervarea efectuată, aflat în copie la dosarul contestației, cât și din contestația formulată de societate rezulta că această rezervare a fost efectuată pentru domnul .. domnul ...

Cu ocazia depunerii contestației, petenta nu a făcut dovada cu documente legale, respectiv contracte de muncă, act constitutiv sau alt document legal din care să rezulte faptul că aceste persoane sunt angajate sau au calitatea de administratorii ai societății, sau persoane fizice asimilate.

Având în vedere faptul că prevederile legale limitează deductibilitatea cheltuielilor cu transportul numai la cele aferente salariaților, administratorului sau persoanelor fizice asimilate acestora, în mod corect inspectorii fiscali au stabilit că fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal, suma de .. lei aferentă facturii nr. ... emisă de ... stabilind astfel în sarcina petentei impozit pe profit de plată în suma de .. lei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere conform prevederilor 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:

“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”.

**C) Referitor la suma de ... lei baza impozabilă și ... lei impozit pe profit, până la reintregirea sumei de ... lei reprezentând impozit profit contestată de petenta .**

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei sa retine faptul ca desi S.C. ... contesta obligatii fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. ... reprezentand impozit profit in suma de ... lei, dar pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe profit aferente unei baze impozabile de .. lei aceasta nu aduce argumente in sustinerea cauzei supuse solutionarii de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala sau din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata la inspectia fiscala, ne-precizand motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza cotestatia precum si date si documente noi fata de cele avute in vedere la control si prin care sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere situatia de fapt si avand in vedere faptul ca aceasta nu aduce in sustinere argumente si documente doveditoare care sa-i sustina afirmatiile in conformitate cu art. 65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,republicata,cu modificarile si completarile ulterioare

*“Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Iar in conformitate cu prevederile art. 206 si art. 213 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se precizeaza :

Art. 206“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

***c) motivele de fapt și de drept;[...]***

***d) dovezile pe care se întemeiază;”***

*Art.213 ,(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. **2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizeaza:

***“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.”***

precum si cu prevederile pct.11.1 lit. a) si b) din **Ordin nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, re-

publicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

În concluzie contestația formulată de petenta împotriva Deciziei de impunere nr... va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere cu privire la suma de .. lei reprezentând impozit profit aferent unei baze impozabile de .. lei

**În ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere aferente impozit pe profit în suma de ...lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de.. lei se reține că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 alin(1), art.120 alin.(1) și art.121<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează :

**„Art. 119**

***Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere***

***(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.***

**Art. 120 Dobânzi**

***(1). Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.***

***2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.***

**Art. 120<sup>1</sup>**

***Penalități de întârziere***

***(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»***

Din contextul prevederilor legale se retine ca pentru diferentele suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala se datoreaza dobanzi/majoreri de intarziere si penalitati de intarziere incepand imediat cu ziua urmatoare termenului scadent al creantei fiscale si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Avand in vedere faptul ca va fi respinsa contestatia ca fiind neintemeiata si nemotivata pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe profit (.. lei + .. lei+ .. lei) se va respinge contestatia si pentru dobanzile/majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .. lei si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .. lei.

**Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se**

#### **D E C I D E :**

**Art.1 Respingerea partiala ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei S.C. .. formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .. . / ..cu privire la suma de ..lei reprezentand :**

- **impozit pe profit .. lei**
- **dobanzi/majorari de intarziere aferente impozit pe profit .. lei**
- **penalitati de intarziere aferente impozit pe profit de.. lei**

**Art.2 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

.....