



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48

## **DECIZIA nr. 391/2014**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. SA - în insolvență din .X.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.**921727/13.11.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr..X.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921727/13.11.2014 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în municipiul .X., str. .X., nr..X., bl..X., sector .X., C.U.I. .X., înregistrată la ORC sub nr..X., reprezentată prin dna .X. în calitate de Administrator special al societății, numit prin Hotărârea A.G.A. nr..X., aflată în copie la dosarul cauzei.

**SC .X. SA** contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014*, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- impozit pe profit în suma de .X. lei;
- dobanzi/majorari de intarziere impozit pe profit în suma de .X. lei;
- penalitati de intarziere impozit pe profit în suma de .X. lei.

De asemenea, **SC .X. SA** solicită și anularea *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014*, respectiv "*Diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2012 cu suma de .X. lei, prin rectificarea Declarației cod 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2013 [...]*".

În raport de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoanele juridice nr..X./2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014* către **SC .X. SA**,

respectiv **.X./2014**, prin remitere sub semnătura potrivit semnăturii de primire și a ștampilei **SC .X. SA**, aplicată pe actele administrativ fiscale contestate, anexate la dosarul cauzei în copie, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind înregistrată la registratura Direcției Generale .X. la data de **.X./2014**, așa cum rezultă din stampila instituției aplicată pe originalul contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA – în insolvență**.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice nr..X./2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, societatea susține următoarele:***

***I. Scurta prezentare a situației de fapt***

**SC .X. SA** prezintă în partea introductivă a contestației aspecte privind obiectul de activitate al .X., urmate de o scurtă monografie contabilă a întregii activități a acesteia.

Ulterior, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare, întrucât au considerat că:

- produsul finit (păcura) obținut din producția proprie și consumat în procesele tehnologice de producție în valoare de .X. lei nu îi corespunde venituri, drept pentru care este considerată cheltuială nedeductibilă fiscal,

- în lunile .X. 2008, .X. – .X. 2009, .X. și .X. 2012, societatea a efectuat vânzări la prețuri de livrare mai mici decât costurile de producție din lunile respective.

Astfel, societatea susține că interpretarea reținută de organele de inspecție fiscală nu corespunde realității, inspectorii fiscali neținând cont de specificul activității de producere și comercializare produse care se desfășoară în .X., fapt care a condus la concluzii eronate în ceea ce privește veniturile societății în perioada supusă verificării.

## I. Nelegalitatea actelor administrative contestate

Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să stabilească în sarcina sa obligații fiscale în materia impozitului pe profit pentru perioada .X. 2008 – .X. 2013, pe motiv că toate cheltuielile efectuate de societate au fost în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, contestatara precizează că, organele de inspecție fiscală au considerat că .X. a realizat o dublă încălcare a reglementarilor contabile și fiscale, astfel:

1. Înregistrarea greșită a consumului propriu tehnologic de păcură cu consecințe asupra rezultatului contabil, rezultatului fiscal și a impozitului pe profit,

2. considerarea drept cheltuială deductibilă a întregului cost al produselor finite vândute, în condițiile în care veniturile înregistrate din vânzare au fost mai mici decât acesta.

### 1. Înregistrarea greșită a consumului propriu tehnologic de păcură

Societatea consideră concluziile organelor fiscale greșite, întrucât înregistrările contabile privind consumul propriu tehnologic de păcură de către .X., trebuie să fie:

a) realizarea de produse finite

..X. "Produse finite" = .X. "Variația stocurilor" .X. lei

b) dirijarea către consumul propriu a produselor finite

.X. "Materiale consumabile" = .X. "Produse finite" .X. lei

Or, societatea a efectuat următoarele înregistrări contabile:

a) la obținerea păcurii

.X. "Produse finite" = .X. "Variația stocurilor" .X. lei

b) la darea în consum a păcurii utilizate drept combustibil în procesul tehnologic

.X. "Variația stocurilor" = .X. "Produse finite" .X. lei

Societatea a realizat o simulare prin care a stabilit influențele contabile și fiscale produse de înregistrările stabilite de organele de inspecție fiscale și în urma analizării influențelor acestor înregistrări asupra soldului contului .X. "materiale consumabile", societatea constată că "păcura în valoare de .X. lei ar rămâne – conform evidentei corectate – în stoc până în prezent [...]."

Astfel, societatea menționează că notele contabile precizate de inspecția fiscală trebuie completate cu înregistrarea privind darea în consum a păcurii ce a fost consumată în procesul tehnologic al .X., prin înregistrarea:

.X. "Chelt. cu mat. consumabile" = .X. "Mat. consumabile" .X. lei

Mai mult, societatea precizează că trebuie făcută distincție între darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile etc. ocazionate de producerea păcurii și darea în consum a păcurii din producția proprie utilizată în procesul tehnologic.

De asemenea, pentru a reflecta includerea păcurii consumate în valoarea stocului de produse finite, trebuia operată înregistrarea:

.X. "Produse finite" = .X. "Variația stocurilor"

cu valoarea la cost de producție a păcurii consumate, iar ulterior la vânzarea produselor finite, gestiunea de produse finite trebuia descarcată folosind înregistrarea:

.X. "variația stocurilor" = .X. "produse finite"

la o valoare conformă cu metoda aplicată de .X. (costul mediu ponderat al produselor finite scoase din gestiune), iar vânzarea se înregistrează:

.X. "clienți" = .X. "Venituri din vânzarea produselor finite"

la prețul de vânzare convenit de părți.

Anexele nr. X. prezentate în susținere reflectă influența corecțiilor indicate de inspecție față de conturile .X. "variația costurilor", .X. "Producția în curs de execuție", .X. "Produse finite", .X. "materiale consumabile", .X. "cheltuieli cu materiale consumabile" și recalcularea profitului brut.

Urmare simulării efectuate, societatea concluzionează că în anul 2008 diferența de profit brut este de .X. lei, cu mult mai scăzută decât suma de .X. lei stabilită de inspecția fiscală ca efect al luării în considerare în mod exclusiv a înregistrărilor privind transferul păcurii din stocul de produse finite în stocul de materiale consumabile, cu omiterea înregistrărilor privind consumul propriu-zis de păcură în procesul tehnologic.

Față de reținerea organelor de inspecție fiscală "*cheltuielilor cifrate la .X. lei* (n.n.-costul de producție al păcurii utilizate drept combustibil în procesul tehnologic) *nu le corespunde niciun venit*", societatea precizează:

1. păcură a fost utilizată în .X. drept combustibil pentru funcționarea instalațiilor tehnologice,
2. instalațiile tehnologice au funcționat pentru a produce derivate din țiței;
3. derivatele din țiței au fost valorificate prin vânzare la prețuri de piață;
4. atât cheltuielilor cu consumul de păcură cât și cheltuielilor cu celelalte materii prime și materiale consumabile, le corespund venituri din vânzarea produselor finite obținute din/cu ajutorul acestora. Toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul de a produce și în scopul de a realiza venituri impozabile, și prezintă în susținere anexa nr. X. și nr. X.

Astfel, în urma înregistrărilor corecte indicate de organele de inspecție fiscală rezulta diferențe de venituri impozabile și diferențe de cheltuieli deductibile, fapt pentru care rezulta pentru anul 2008 o diferență de profit impozabil de .X. lei, și nu .X. lei, iar diferența de impozit pe profit este de .X. lei.

De asemenea, pentru exercițiile financiare 2009-2013, .X. a stabilit influențele, respectiv:

- în 2009 (.X. lei),
- în 2010 (.X. lei),
- în 2011(.X. lei),
- în 2012 (.X. lei),
- în 2013 (.X. lei), nerezultând un impozit pe profit suplimentar.

## 2. Considerarea drept cheltuială a întregului cost al produselor finite vândute

În ceea ce privește diferența dintre prețurile de livrare practicate și costurile de producție înregistrate în suma de .X. lei, care au fost considerate cheltuieli nedeductibile întrucât nu le corespunde niciun venit, societatea menționează că organele de inspectie fiscală se bazează pe inducerea voită a unei confuzii de termeni și pe o interpretare contrară principiilor economice și fiscale, pe care o face în mod forțat, neavând nicio prevedere legală expresă în acest sens.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspectie fiscală fac o comparație de natură cantitativă între costul de producție și veniturile din vânzarea produselor finite, or într-o activitate economică întregul cost de producție al unui produs îi corespunde/îi este asociat venitul din vânzarea acestuia, indiferent de mărimea venitului, iar afirmația potrivit careia diferențelor dintre cost și preț “*nu le corespundea niciun venit*”, este nefondată.

Mai mult, reglementările aplicabile în speță, respectiv art.19 alin.1, art.21 alin.1 - alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare, nu prevăd niciun temei legal în baza caruia așa numitele “*cheltuieli fără venituri aferente*” în suma de .X. lei nu au fost efectuate “*in scopul realizării de venituri*”.

De asemenea, nu exista nicio interdicție privind situația în care o societate își vinde produsele finite din stoc la un preț mai mic decât costul de producție, cu atât mai mult cu cât prețurile solicitate și obținute de rafinarie erau prețuri de piață, conform punctului de vedere prezentat organelor de inspectie fiscală și care nu a fost luat în considerare.

Totodată, societatea precizează că pentru a califica dacă cheltuielile au fost efectuate sau nu în scopul realizării de venituri, trebuie analizată natura cheltuielilor și apoi scopul acesteia. Astfel, dacă legiuitorul ar fi dorit ca pierderea din vânzare să fie considerată nedeductibilă, acesta ar fi emis precizări detaliate privind modul de calcul, întrucât metode diferite de calculație a costurilor conduc la rezultate diferite.

În concluzie, societatea precizează că întregul cost al produselor finite vândute, inclusiv cheltuielile în suma de .X. lei, reprezintă

cheltuieli care au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, întrucât au avut ca finalitate produse finite valorificate ulterior prin vânzare pe piață.

Totodată, societatea solicită și anularea majorărilor și penalităților de întârziere calculate pentru debitul stabilit suplimentar, accesorii care se anulează odată cu anularea debitului.

Pentru motivele invocate **SC .X. SA** solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale contestate.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014 și Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, astfel:***

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele, în materia impozitului pe profit:

**1.1. SC .X. SA** a utilizat pentru consum propriu produse finite, respectiv pacură, în perioada .X./2008-.X./2012, în valoare totală de .X. lei, conform anexei nr..X. la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.

Organele de inspecție fiscală au analizat evidențierea în contabilitate a acestor consumuri, prezentând spre exemplificare NC nr..X./2008, unde sunt următoarele înregistrări contabile:

- obținut păcura pentru consum propriu

.X. "Produse finite" = .X. "Variația stocurilor"

b) descărcare gestiune păcura pentru consum propriu

.X. "Variația stocurilor" = .X. "Produse finite"

și au constatat că operațiunile nu au avut nicio influență asupra soldurilor acestor conturi și nu a mai urmat nicio altă înregistrare, fapt care a condus la pierderea din evidențele contabile a sumei de .X. lei care reprezintă costul de producție al păcurii produse de contribuabil și utilizate de acesta pentru consum propriu.

Astfel, organele de inspecție fiscala au stabilit că aceste cheltuieli in suma de .X. lei nu le corespunde niciun venit.

Organele de inspecție fiscala au prezentat în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 înregistrările legale care trebuiau efectuate conform OMFP nr.1752/2005 și OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu completările și modificările ulterioare, respectiv:

a) realizarea de produse finite

.X. "Produse finite" = .X. "Variația stocurilor" .X. lei

b) dirijarea către consumul propriu a produselor finite

.X. "Materiale consumabile" = .X. "Produse finite" .X. lei

de unde rezultă că suma de .X. lei rămâne înregistrată pe venituri.

Astfel, consecințele fiscale ale acestei abateri au fost recalulate de organele de inspecție fiscală în Nota de calcul, anexa nr..X. la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și constau în diminuarea nejustificată a profitului impozabil cu suma de .X. lei (.X.-.X.) în anul 2008 și majorarea pierderilor în sumă de .X. lei pentru perioada 2009-2012, întrucât au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.212 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.1752/2005 și pct.256 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.3055/2009, ambele ordine fiind emise pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

**1.2. SC .X. SA** în lunile .X. 2008, .X.-.X. 2009, .X. și .X. 2012 a efectuat vânzări la prețuri de livrare mai mici decât costurile totale de producție din lunile în cauză.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferența între prețurile de livrare practicate și costurile de producție înregistrate în sumă de .X. lei (anexa nr.5 și nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014), pentru care, conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că acestei diferențe nu i-a corespuns niciun venit, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri.

Consecințele fiscale stabilite sunt prezentate în Nota de calcul, anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, și constau în diminuarea nejustificată a profitului impozabil cu suma de .X. lei, în trim IV 2008 și în anul 2008, a impozitului pe profit cu suma de .X. lei, precum și majorarea nejustificată a pierderilor cu suma de .X. lei.

**1.3.** Astfel, organele de inspecție fiscală pentru cele două constatări au stabilit următoarele:

An 2008 – impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei,

An 2009 - diminuare pierdere fiscală în suma de .X. lei,

An 2010 - diminuare pierdere fiscală în suma de .X. lei,

An 2011 - diminuare pierdere fiscală în suma de .X. lei,

An 2012 - diminuare pierdere fiscală în suma de .X. lei.

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale în suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr..X./2014 prin care s-a dispus măsura „*diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2012 cu suma de .X. lei, prin rectificarea Declarației cod 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2013, conform celor prezentate la*

capitolul III „Impozit pe profit” din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.”

**1.4.** Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei, aferente anului 2008, reprezentând:**

- impozit pe profit in suma de .X. lei,
  - dobanzi/majorari de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei,
  - penalitati de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei,
- precum și diminuarea pierderii în sumă de .X. lei, aferente perioadei 2009-2012.

**1. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând costul de producție al păcurii produse de contribuabil și utilizate pentru consum propriu încadrată de organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru care s-a stabilit o diferență de profit brut în suma de .X. lei pentru anul 2008 și diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2009-2012 cu suma de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra influențelor pe care o au corecțiile efectuate de .X. în condițiile în care pe baza instrumentării speței de către organele de inspecție fiscală nu se poate stabili că acestor cheltuieli nu le corespunde niciun venit.**

**În fapt,** în perioada .X./2008-.X./2012 **SC .X. SA** a utilizat pentru consum propriu produse finite, respectiv pacură, în valoare totală de .X. lei pentru care a efectuat următoarele înregistrări contabile:

- obținut păcura pentru consum propriu  
.X. “*Produse finite*” = .X. “*Variația stocurilor*”
- descărcare gestiune păcura pentru consum propriu  
.X. “*Variația stocurilor*” = .X. “*Produse finite*”

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile au condus la pierderea din evidențele contabile a sumei de .X. lei care



reprezintă costul de producție al păcurii produse de contribuabil și utilizate de acesta pentru consum propriu și au stabilit că acestor cheltuieli nu le corespunde niciun venit.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au prezentat înregistrările legale care trebuiau efectuate conform OMFP nr.1752/2005 și OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu completările și modificările ulterioare, respectiv:

a) realizarea de produse finite

.X. "Produse finite" = .X. "Variația stocurilor" .X. lei

b) dirijarea către consumul propriu a produselor finite

.X. "Materiale consumabile" = .X. "Produse finite" .X. lei

de unde rezultă că suma de .X. lei rămâne înregistrată pe venituri.

Astfel, consecințele fiscale ale acestei abateri au fost recalulate de organele de inspecție fiscală în Nota de calcul, anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și constau în diminuarea nejustificată a profitului impozabil cu suma de .X. lei (.X.-.X.) în anul 2008 și majorarea pierderii în sumă de .X. lei pentru perioada 2009-2012, întrucât au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.212 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.1752/2005 și pct.256 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.3055/2009, ambele ordine fiind emise pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

**Prin contestație, societatea nu contestă efectuarea înregistrărilor contabile care au fost precizate de organele de inspecție fiscală în cadrul raportului de inspecție fiscală, respectiv precizează „fără a contesta aceste sustineri, am realizat o simulare prin care am dorit să constatam care sunt influențele contabile și fiscale produse de înregistrările pe care inspecția le-a considerat eronate.”**

În urma înregistrărilor indicate de organele de inspecție fiscală, contestatara a constatat că "rezultă diferențe de venituri impozabile (venituri din producția stocată) și diferențe de cheltuieli deductibile (consumul tehnologic de păcură) [...]", fapt pentru care în anul 2008 rezultă o diferență de profit impozabil în sumă de .X. lei, și nu .X. lei, iar diferența de impozit pe profit este de .X. lei.

De asemenea, pentru exercițiile financiare 2009-2013, .X. a stabilit influențele, respectiv:

- în 2009 (.X. lei),
- în 2010 (.X. lei),
- în 2011(.X. lei),
- în 2012 (.X. lei),
- în 2013 (.X. lei), nerezultând un impozit pe profit suplimentar.

**În drept**, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :

*“(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 (...)”*

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“ 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”*,

coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

*“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”*.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, potrivit funcționii conturilor reglementate prin OMFP nr.1752/2005 și ulterior prin OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului .X. *„Venituri aferente costurilor stocurilor de producție”(Variația stocurilor)* se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia, respectiv:

- în creditul contului înregistrându-se 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,
- în debitul contului înregistrându-se 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.

De asemenea, conform pct.212 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.1752/2005 și pct.256 alin.2 și alin.3 din OMFP nr.3055/2009, ambele ordine fiind emise pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se stipulează că variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor iar veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Din analiza dosarului cauzei organul de soluționare reține ca înregistrările contabile stipulate de organele de inspectie fiscală au fost însușite de rafinarie, iar la contestație .X. prezintă simularea efectuată în urma stornării notelor contabile stabilite ca fiind eronate de către organele de inspectie fiscală, prin care societatea prezintă influențele contabile și fiscale produse de înregistrările pe care organele de inspectie fiscală le-au considerat eronate.

În urma analizării influențelor acestor înregistrări asupra soldului contului .X. *“materiale consumabile”*, .X. precizează că *“păcura în valoare de .X. lei ar rămâne – conform evidentei corectate – în stoc până în prezent [...]”*

Astfel, contestatara menționează că notele contabile precizate de inspectia fiscală trebuie completate cu înregistrarea privind darea în consum a păcurii ce a fost consumată în procesul tehnologic al .X., prin înregistrarea:

*.X. “Chelt. cu mat. consumabile” = .X. “Mat. consumabile ” .X. lei*

De asemenea, pentru a reflecta includerea păcurii consumate în valoarea stocului de produse finite, .X. a efectuat înregistrarea:

*.X. “Produse finite” = .X. “Variația stocurilor”*

cu valoarea la cost de producție a păcurii consumate, iar ulterior la vânzarea produselor finite, gestiunea de produse finite trebuia descarcată folosind înregistrarea:

*.X. “variația stocurilor” = .X. “produse finite”*

la o valoare conformă cu metoda aplicata de .X. (costul mediu ponderat al produselor finite scoase din gestiune), iar vanzarea se înregistra:

*.X. “clienți” = .X. “Venituri din vânzarea produselor finite”*

la prețul de vânzare convenit de părți.

Astfel, contestatara prezintă în susținere anexele 1-18 care reflectă influența corecțiilor indicate de inspectia fiscală asupra contului .X. „Variația stocurilor” pentru perioada 2008-sem I 2013, influența corecțiilor indicate de inspectie asupra conturilor .X. „materiale

consumabile”, .X. ”produse finite” în corelație cu contul .X. „cheltuieli materiale consumabile” pentru perioada 2008-sem.I 2013 și Recalculul profitului brut cu luarea în considerare a influențelor pentru perioada 2008-sem.I 2013.

Urmare simulării efectuate, societatea concluzionează că în anul 2008 diferența de profit brut este de .X. lei, cu mult mai mică decât suma de .X. lei stabilită de inspectia fiscală ca efect al luării în considerare în mod exclusiv a înregistrărilor privind transferul păcurii din stocul de produse finite în stocul de materiale consumabile, cu omiterea înregistrărilor privind consumul propriu-zis de păcura în procesul tehnologic.

Fată de constatările organelor de inspectie fiscală *“cheltuielilor cifrate la .X. lei (n.n.-costul de producție al păcurii utilizate drept combustibil în procesul tehnologic) nu le corespunde niciun venit”*, societatea precizează:

5. păcura a fost utilizată în .X. drept combustibil pentru funcționarea instalațiilor tehnologice,
6. instalațiile tehnologice au funcționat pentru a produce derivate din țiței;
7. derivatele din țiței au fost valorificate prin vânzare la preturi de piață;
8. atât cheltuielilor cu consumul de păcură cât și cheltuielilor cu celelalte materii prime și materiale consumabile, le corespund venituri din vânzarea produselor finite obținute din/cu ajutorul acestora. Toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul de a produce și în scopul de a realiza venituri impozabile, și prezintă în susținere anexa nr.22 și nr.23.

Astfel, în urma înregistrărilor corecte indicate de organele de inspectie fiscală rezulta diferențe de venituri impozabile și diferențe de cheltuieli deductibile, fapt pentru care rezulta pentru anul 2008 o diferență de profit impozabil de .X. lei, și nu .X. lei, iar diferența de impozit pe profit este de .X. lei.

De asemenea, pentru exercițiile financiare 2009-2013, .X. a stabilit influențele, respectiv:

- în 2009 (.X. lei),
- în 2010 (.X. lei),
- în 2011(.X. lei),
- în 2012 (.X. lei),
- în 2013 (.X. lei), nerezultând un impozit pe profit suplimentar.

Prin adresa nr. .X./2014, aflată la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscală menționează, referitor la recalcularea influențelor stabilite asupra conturilor .X. „Variația stocurilor”, .X. „Materiale consumabile”, .X. ”Produse finite”, că *„simulările efectuate de contribuabil [...] nu pot fi reținute de control întrucât folosesc aceleași*

*date eronate din contabilitatea contribuabilului*” fără însă a preciza punctual care sunt datele eronate, în condițiile în care prin actul de control contestat au fost stabilite doar două deficiențe.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează prin aceeași adresă că profitul brut stabilit de contestatară pentru anul 2008, respectiv suma de .X. lei stabilită urmare simulărilor, nu se regăsește menționată în contestație, or în anexa nr. .X. „*recalcul profit brut cu luarea în considerare influente an 2008*” prezintă la rd.19 col.17 suma de .X. lei.

Totodată, se impune ca necesară și analizarea modului de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu producerea aburului necesar, precum și modul de utilizare a acestora, respectiv dacă au fost vândute, în vederea stabilirii dacă cheltuielile cu aprovizionările au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și au caracter deductibil la calculul profitului impozabil, așa cum se prevede la art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, din actele de inspecție fiscală, respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele la acesta, decizia de impunere și dispoziția de măsuri, nu rezultă că au fost verificate influențele pe care le-au generat notele contabile indicate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală pentru înregistrarea de dare în consum a păcurii ce a fost consumată în procesul tehnologic în condițiile în care potrivit, art.7 alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „**(2) 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.**

**(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”**

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate, în vederea stabilirii diferenței de venituri impozabile și cheltuieli deductibile se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: “**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 prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **”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 de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..X./2014 emise de Direcția Generală .X. pentru suma de .X. lei reprezentând venituri omise din consum propriu, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit actul fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

**2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând diferență nefavorabilă dintre costul de producție și prețul de livrare al produselor finite încadrată de organele de inspectie fiscală în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității sumei de .X. lei reprezentând diferența între valoarea produselor finite ieșite din gestiune și prețul de vânzare al produselor finite în condițiile în care prin raportul de inspectie fiscală nu s-au analizat motivele pentru care s-a înregistrat aceasta situație.**

**In fapt**, potrivit constatărilor organelor de inspectie fiscală, în lunile .X. 2008, .X. – .X./2009, .X. și .X. 2012 societatea a vândut la un pret inferior costului de producție rezultând o diferență nefavorabilă de .X. lei, din care .X. lei în anul 2008, .X. lei în anul 2009 și .X. lei în anul 2012.

Această diferență între prețurile de livrare practicate și costurile de producție înregistrate în sumă de .X. lei a fost încadrată de organele de inspectie fiscală în categoria cheltuielilor nedeductibile, pentru care, conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că acestei diferențe nu i-a corespuns niciun venit, cheltuielile nefiind efectuate în scopul realizării de venituri.

Prin contestația formulată, cu privire la vânzarea în pierdere, respectiv venituri realizate din vânzarea produselor finite, mai mici decât costurile de producție înregistrate, societatea susține faptul că pe perioada verificată .X. și-a valorificat producția la preturi de piață – maxim obținabile, nu la preturi de dumping, iar faptul că pe piață nu i-a

recunoscut prin prețuri costurile de producție, nu îi poate fi sub nicio formă imputabil, cu atât mai puțin cu cât nici reglementările fiscale nu prevăd în mod expres o astfel de prevedere.

De asemenea, societatea menționează că aceste costuri de producție reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile întrucât în urma fabricației au fost vândute pe piață unde prețul este dictat de cotațiile internaționale și marii jucători de piață românească, pentru care sunt aplicabile prevederile OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață.

**În drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

*“Art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.*

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“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”.*

La art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se 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 pct.22 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.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus 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.

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.

**Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil.**

Astfel, se reține ca în condițiile în care o cheltuială **este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile** și este înregistrată în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **este deductibilă la determinarea profitului impozabil.**

La art.21 alin.2 - alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate anumite cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri precum și cheltuielile cu deductibilitate limitată și cheltuielile nedeductibile fiscal, **printre acestea din urma neregasindu-se diferențele nefavorabile între prețul de vânzare, mai mic, și costul de producție al bunurilor, mai mare.**

Din documentele anexate la dosarul contestației, se reține ca în lunile .X. 2008, .X. – .X. 2009, .X. și .X. 2012 societatea a vândut produse finite din activitatea .X. la un preț inferior costului de producție, aceste livrări sub costul de producție fiind justificate de contestație, astfel:

- prețul de achiziție al materiei prime, reprezintă circa 85-90% din costul de producție produse finite. Prețul produselor finite este puternic conexas la prețul țiteiului, iar durata medie de stocare depășește 50 zile și există riscul ca piața să nu recunoască prin prețul oferit costurile de producție ale .X., iar acest risc este independent de voința .X. – ca agent economic,
  - .X. și-a valorificat producția la *preturi de piață* – maxim obținabile, nu la preturi de dumping, iar faptul că pe piață nu i-a recunoscut prin prețuri costurile de producție, nu îi poate fi sub nicio formă imputabil, cu atât mai puțin cu cât nici reglementările fiscale nu prevăd în mod expres o astfel de prevedere,
- aspecte care nu rezulta din constatările organelor de inspecție fiscală .

Potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în anul 2008:



*“53. - (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;[...]*

*55. - (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, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

*(3) 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.*

*(4) Următoarele reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:*

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

*- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;*

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

*- costurile de desfacere.*

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

În perioada 2009-2012 sunt aplicabile prevederile pct.50, nr.52 și nr.61 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care sunt similare celor precizate anterior.

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 costul de producție mai mare și prețul de vânzare al produselor finite, mai mic reprezintă cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile se reține ca necesară analizarea costului de producție la care produsele finite au intrat în gestiunea de produse finite în vederea stabilirii dacă acesta cuprinde elemente de cost reale,

respectiv materiale, consumabile, manoperă, cota de cheltuieli indirecte, precum și cauzelor care au determinat o valorificare a acestor produse finite sub costul de producție.

În susținerea cauzei contestatara susține că întregul cost al produselor finite vândute reprezintă cheltuieli care au fost efectuate în scopul realizării de venituri, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat doar că „*diferențele în cauză nu au fost considerate cheltuieli nedeductibile, având în vedere că acestora nu le corespundea niciun venit*”.

Or, din actele de inspecție fiscală, respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele la acesta, decizia de impunere și dispoziția de măsuri, nu rezulta dacă s-au analizat cheltuielile care intră în componența costului produselor, din evidentele contabile ale societății, precum și cauzele care au condus la vânzarea sub costul de producție (contractele existente pentru perioada în cauză, prețurile de piață pentru produsele tranzacționate), în condițiile în care potrivit, art.7 alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citate anterior.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate, în vederea stabilirii situației reale cu privire la vânzările efectuate în anumite luni din perioada 2008-2012 sub costul de producție se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință se va desființa *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014* emise de Direcția Generală .X. pentru suma de .X. **lei reprezentând diferențe nefavorabile aferente vanzarilor**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit actul fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie .

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu

prevederile pct.11.5 și pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

Desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice din cadrul Direcției Generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- impozit pe profit in suma de .X. lei;
- dobanzi/majorari de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei;
- penalitati de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei, precum si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014 pentru pierderea fiscala in suma de **.X. lei** stabilita pentru perioada 2009-2012, urmand ca organele de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR GENERAL**