

DECIZIA nr. 59 din 5 august 2005

Cu adresa nr. .../05.07.2005, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. .../06.07.2005, **Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....."**, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../25.04.2005, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova.

Decizia de impunere nr. .../25.04.2005 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 14.04.2005 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../25.04.2005.

S.C. "....." are sediul de afaceri in municipiul..... str., nr. jud., este inregistrata la Registrul Comertului..... sub nr.si are codul de inregistrare fiscala nr.....

Obiectul contestatiei îl reprezinta suma totala de (RON), reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit ;
-lei - dobanzi aferente impozitului pe profit;
-lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei - acciza neacceptata la restituire.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.176 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale" (actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare in data de 28.04.2005, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr.....).

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

- Contestatia nr.22608/27.05.2005:

"1/. In mod gresit nu au fost considerate deductibile in conformitate cu dispozitiile legale, contravaloarea tichetelor cadou in valoare de..... lei evidentiata in raportul de inspectie fiscala la fila 6 litera a. [...].

Critica organului de control este pur formala existand liste centralizatoare pe care le atasam prezentei contestatii, notele explicative fiind pertinente cu privire la modul de achizitionare, destinatia, distribuirea sub semnatura a tichetelor valorice.

In atare conditii, sumele respective sunt deductibile in conformitate cu art.21 alin.3 lit.c din Codul fiscal, dupa calculul nostru, [...].

2/. In mod gresit organul de control a stabilit ca nefiind deductibila suma de..... lei, evidentiata in Raportul de inspectie fiscala aferent deciziei de impunere la pag.8 litera d. [...].

Societatea este obligata sa organizeze in incinta proprie un cabinet medical destinat acordarii asistentei medicale la locul de munca, asigurand medicamentele necesare bunei desfasurari a activitatii acestui cabinet, personal calificat.

3/. In mod gresit organul de control a stabilit ca nefiind deductibile diferentele de curs valutar inregistrate, ca diferente dintre cursul valutar de la data inregistrarii debitului mai mic si cursul valutar la data efectuarii platii, mai mare, [...].

Critica este neintemeiata, obiectia pur formala, actele justificative fiind facturile si cursul de schimb care atesta diferentele aparute de la nasterea debitului - plata in valuta - la data platii efective prin diferenta de curs.

4/. In mod gresit organul de control a stabilit ca nefiind restituibila suma de..... lei evidentiata la fila 14 Capitolul "Accize", cu mentiunea neindeplinirii cerintelor legii in sensul restituirii acestora in conformitate cu disp. art.26 alin.2 lit.f. din O.U.G. nr.158/2001 si art.201 alin.1 lit.k. din Legea nr.571/2003, privind scutirea de la plata accizelor. [...].

Societatea a solicitat scutirea pentru operatiile mai sus-aratate, cu documentele prevazute de art.16 din OUG.nr.158/2001 si art.23 alin.4 din H.G. nr.44/2004, [...]."

- Completarea la contestatia din....., inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr.....:

- Suma de:....., evidentiata in cont "658" deductibila integral, reprezinta consum apa plata pentru intreg personalul, fiind considerata cheltuiala cu protectia muncii.

- Suma de:..... evidentiata in cont "628" reprezinta cheltuieli cu servicii medicale de medicina muncii, suma considerata deductibila integral. [...].

- Suma de:..... evidentiata in cont "624.02" aferenta transportului de personal la, si de la locul de munca este deductibila integral in conformitate cu art.21 al.2 lit.e din Legea 571/2003, coroborat cu articolul 21 alineat 3 din aceeaasi lege.

- Cu privire la suma de:..... ce reprezinta accize de restituit [...].

GPL achizitionat de la Shell Gas a fost utilizat in scop tehnologic, respectiv combustibil pentru functionarea cazanului care produce aburul necesar preselor de calcat (una din fazele de executie in procesul de productie). [...]."

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de 14.04.2005 de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova la S.C. ".....", s-au constatat urmatoarele:

- Referitor la impozitul pe profit:

"a) in anul 2004, S.C.a achizitionat de la S.C., tichete cadou in valoare totala de.....lei.

La solicitarea organelor de control privind modul de utilizare a tichetelor cadou achizitionate, reprezentantii legali ai societatii nu au prezentat documente (liste centralizatoare) din care sa rezulte destinatia acestor bonuri valorice. [...].

Evidentierea in contabilitate s-a efectuat prin contul contabil 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" (anexa nr.1.7) la control, constatandu-se ca aceste cheltuieli nu contribuie la realizarea veniturilor societatii, iar destinatia finala a biletelor de valoare nu se justifica a fi in folosul unitatii.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar la control, in acest caz, a fost in suma de..... lei (..... lei x 25%), rezultand din considerarea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal potrivit art.21(4), lit.e din Legea nr.571/2003. [...].

d) Majorarea profitului impozabil stabilit de societate cu suma de..... lei, reprezentand cheltuieli de transport si asistenta medicala, acordata gratuit salariatilor peste limita legala de 2% (raportat la fondul brut de salarii) privind deductibilitatea cheltuielilor cu actiuni sociale (anexa nr.1.6).

Au fost incalcate prevederile art.21, alin.3), lit.c) din Legea nr.571/2003, Titlul II privind Impozitul pe profit. [...].

g) In luna iunie 2004, prin nota contabila nr.10, societatea a inregistrat, in mod eronat, pe cheltuieli (cont contabil 665 "Cheltuieli cu diferentele de curs valutar") suma de..... lei, fara a avea la baza documente justificative.

Au fost incalcate prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003, Titlul II Impozitul pe profit."

- Referitor la accize:

"S.C.nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte echipamentele consumatoare de gaz petrolier lichefiat, in speta Procesul verbal de predare primire si punerea in functiune a celor doi recipienti Shell Gas.

Deasemenea nu s-a tinut o evidenta distincta a consumului de gaz petrolier lichefiat din care sa rezulte destinatia utilizarii acestuia sau scopul tehnologic.

Mentionam ca autorizatia de utilizator final emisa pe numele S.C.al doilea exemplar nu a fost prezentata in original la control.

Pe copia exemplarului doi, utilizat ca document administrativ de insotire, nu este certificata cantitatea primita de catre autoritatea fiscala emitenta a autorizatiei.

Avand in vedere deficientele mai sus mentionate, gazul petrolier lichefiat respectiv nu intra sub incidenta scutirii mentionate la art.16 din H.G. nr.163/2002 si alin.(1) lit.k) al art.201 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In concluzie S.C.nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor prin restituire, dupa cum a solicitat, pentru suma de..... lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

Controlul fiscal concretizat prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de 14.04.2005 de organele Activitatii de Control Fiscal Prahova la **S.C. "....."** . din, a avut ca obiectiv verificarea privind "modul de calcul, evidentiere si virare in cuantumurile si la termenele legale de plata a obligatiilor fiscale catre bugetul de stat consolidat, precum si solutionarea decontului de scutire accize inregistrat la Administratia Finantelor Publice Ploiesti sub nr. 7001/04.03.2005."

Verificarea impozitului pe profit a cuprins perioada ianuarie - decembrie 2004, iar verificarea accizelor a cuprins perioada iulie 2002 - decembrie 2004.

A . Impozitul pe profit

La 31.12.2004, societatea a calculat un profit impozabil in suma de..... (RON) pentru care a determinat un impozit pe profit datorat in suma de.....lei (RON).

La control, s-a stabilit un profit impozabil in suma de..... lei, cu..... lei mai mult, si un impozit pe profit datorat bugetului de stat in suma de..... lei, cu..... lei mai mult decat cel calculat de societatea comerciala.

Aferent diferentei de impozit pe profit stabilit suplimentar, s-au calculat dobanzi in suma de..... lei si penalitati de intarziere in suma de..... lei.

Din diferenta de..... lei cheltuieli nedeductibile stabilite la control, se contesta doar suma de..... lei, reprezentand :

- lei contravaloare tichete cadou;
- lei cheltuieli de transport si asistenta medicala;
- lei cheltuieli cu diferente de curs valutar

Aferent cheltuielilor nedeductibile contestate, se contesta deci si impozitul pe profit stabilit suplimentar la control in suma de..... lei (..... lei x 25%), ca si dobanzile aferente in suma de..... lei si penalitati de intarziere de..... lei.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede urmatoarele referitor la obiectul cauzei:

"Art.21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate **cheltuieli deductibile** numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

[...]

b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale; [...].

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

[...]

c) cheltuielile sociale, in limita unei cote de pana la 2%, aplicata asupra fondului de salarii realizat. Intra sub incidenta acestei limite cu prioritate [...], cheltuielile pentru functionarea corespunzatoare a unor activitati sau unitati aflate in administrarea contribuabililor: [...], servicii de sanatate acordate in cazul bolilor profesionale si ale accidentelor de munca pana la internarea intr-o unitate sanitara, [...]. In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentand: transportul la si de la locul de munca al salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatilor, [...].

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii."

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

1) Referitor la cheltuiala in suma de..... lei (RON) reprezentand contravaloarea tichetelor cadou:

- In anul 2004, S.C..... a achizitionat de la doua societati comerciale specializate din Bucuresti tichete cadou in valoare totala de..... lei, suma considerata nedeductibila fiscal la control conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legeanr.571/2003, respectiv cheltuieli facute in favoarea actionarilor sau asociatilor.

In raport se mentioneaza ca "... reprezentantii legali ai societatii nu au prezentat documente (liste centralizatoare) din care sa rezulte destinatia acestor bonuri valorice".

- Conform Notei explicative data organelor de control de catre asociatul si administratorul societatii contestatoare, d-nul....., tichetele cadou in valoare totala de..... lei, achizitionate cu factura nr./31.03.2004 si factura nr. .../05.04.2004, au fost acordate salariatilor cu ocazia sarbatorilor de Pasti, tichetele cadou in valoare totala de..... lei, achizitionate cu facturile nr. .../20.07.2004 si nr. .../03.08.2004, au fost acordate angajatelor societatii in contul zilei de 8 martie, conform celor stabilite prin Procesul Verbal nr. .../05.03.2004 incheiat intre conducerea societatii si reprezentantii angajatilor, iar tichetele cadou in suma de..... lei, achizitionate cu factura nr. .../09.12.2004, au fost distribuite angajatilor cu ocazia sarbatorilor de Craciun.

- Prin contestatia nr. .../27.05.2005, ca si prin completarea la contestatie, inregistrata sub nr. .../09.06.2005, S.C..... sustine ca din totalul sumei de..... lei, considerata la control ca nedeductibila fiscal, este deductibila doar suma de..... lei, conform art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (cheltuieli sociale in limita cotei de pana la 2%), acceptand ca si cheltuiala nedeductibila fiscal suma de..... (..... lei -..... lei).

Suma totala de..... lei a fost inregistrata de societate in contul contabil 604 "Cheltuieli cu materiale nestocate".

In sustinerea contestatiei sale, societatea a anexat liste centralizatoare cu salariatii care au primit, in cele trei ocazii, tichete cadou, liste semnate de fiecare salariat in parte (26 pagini), desi in timpul controlului nu au fost prezentate aceste liste.

Aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite la control in suma de..... lei a fost calculata o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma de..... lei (..... lei x 25%), din care societatea contesta doar impozitul pe profit in suma de..... lei (..... lei x 25%).

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca si Normele de aplicare ale acesteia, nu fac o referire speciala la cheltuielile reprezentand "tichete cadou" - care sunt bonuri valorice nenominalizate, ca in cazul cheltuielilor cu "tichetele de masa" (lit.e) a alin.(3) al art.21 din Codul fiscal).

Avand in vedere ca, din listele centralizatoare depuse de societate la dosarul contestatiei rezulta ca aceste bonuri valorice de tip "cadou" au fost acordate salariatilor societatii si in special salariatelor, cheltuielile cu tichetele cadou se incadreaza in prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, mai sus citat, respectiv la categoria "cadouri in bani sau in natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatelor" si nicidecum in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal efectuate in favoarea salariatilor, asa cum au stabilit organele de control.

Astfel, cheltuiala efectuata de societate cu tichetele cadou in anul 2004 intra in categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitata, respectiv in limita cotei de pana la 2% aplicata asupra fondului de salarii, care este suma de..... lei, asa cum de altfel sustine si societatea contestatoare (..... fond salarii x 2%).

Influenta fiscala a trecerii cheltuielilor cu tichetele cadou in suma de..... lei din categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal in categoria celor cu deductibilitate limitata este prezentata la finalul capitolului "Impozitul pe profit".

2) Referitor la suma totala de lei (RON) reprezentand cheltuieli de transport si asistenta medicala:

In Raport se mentioneaza ca aceasta suma reprezinta cheltuieli cu actiunile sociale, nedeductibile fiscal, intrucat au fost efectuate peste cota de 2% aplicata asupra fondului de salarii, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003.

Astfel, conform anexei nr.1.6. la Raport, cheltuielile social culturale stabilite de societate au fost in suma de..... lei, iar la control acestea au fost majorate cu suma de..... lei (..... lei cheltuieli cu transportul personalului la si de la locul de munca +..... lei cheltuieli cu medicina muncii), rezultand un total de cheltuieli sociale in suma de..... lei.

Avand in vedere cota de cheltuieli deductibile de 2% din fondul de salarii prevazuta de art.21 alin.(3), lit.c) din Legea nr.571/2003, respectiv suma de..... lei (..... lei fond salarii x 2%), a rezultat ca diferenta de.....lei este nedeductibila fiscal (..... lei -..... lei) si aceasta reprezinta cheltuieli de transport si asistenta medicala, suma contestata.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca suma de..... lei este deductibila fiscal in totalitate, ca urmare a faptului ca, in incinta societatii a fost organizat un cabinet medical destinat acordarii asistentei medicale la locul de munca, obtinerii vizelor medicale si sanitare, precum si pentru respectarea obligatiei privind medicina muncii.

Prin completarea la contestatia formulata, se face o detaliere a cheltuielilor sociale contestate, astfel :

- a)lei, evidentiata in contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare", reprezinta consum de apa plata acordata salariatilor;
- b)lei, evidentiata in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", reprezinta cheltuieli cu serviciile medicale de medicina muncii;
- c)lei, evidentiata in contul 624.02 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal", reprezinta transportul salariatilor la - si de la locul de munca.

a) Referitor la suma inscrisa in contestatie de..... lei (RON) denumita cheltuieli cu consumul de apa plata acordata salariatilor, precizam ca aceasta suma nu se regaseste mentionata in actul incheiat ca fiind o diferenta de cheltuieli sociale stabilita la control, din contra, suma este inscrisa in anexa nr.1.6. la Raport si reprezinta

cheltuieli sociale stabilite de societate, fara insa a se preciza natura acestora (cheltuieli cu apa plata).

Suma de..... lei a fost acceptata la control ca facand parte din categoria cheltuielilor sociale, deci cu deductibilitate limitata, fiind cuprinsa in suma totala de..... lei, asa cum am aratat mai sus, astfel incat nu se justifica contestarea acestei sume, deci este fara obiect, intrucat nu a fost stabilita la control ca o diferenta suplimentara de cheltuieli social culturale, deci nu face parte din diferenta de..... lei cheltuieli sociale stabilita la control.

b) Referitor la cheltuielile cu serviciile medicale de medicina muncii, in suma de..... lei (RON), considerate la control ca facand parte din categoria celor sociale cu deductibilitate limitata, din care societatea contesta suma nedeductibila de..... lei, societatea precizeaza ca sunt deductibile integral si sunt efectuate in baza contractului nr. .../17.07.2003 incheiat cu Centrul Medical....., din care a depus o copie la dosarul cauzei, inclusiv anexele I si II.

In contractul incheiat, la capitolul II "Obiectul contractului", art.1, se prevede ca "Clinica se obliga sa presteze servicii medicale de medicina muncii definite in Anexa 1 la prezentul contract [...]."

La **art.21 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003** se prevede ca sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor, deci deductibile fiscal, "cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuieli efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale".

De asemenea, acelasi articol alin.(3) lit.c) prevede ca intra in categoria cheltuielilor sociale, cu deductibilitate limitata si "servicii de sanatate acordate in cazul bolilor profesionale si ale accidentelor de munca pana la internarea intr-o unitate sanitara."

Referitor la cheltuielile deductibile prevazute de art.21 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, mentionate mai sus, precizam ca acestea sunt cele reglementate de legi speciale, respectiv de Legea protectiei muncii nr.90/1996 cu modificarile si completarile ulterioare si de Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Legea protectiei muncii nr.90/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la art.1 alin.(1) si la art.10 urmatoarele:

"Art.1. - (1) Protectia muncii constituie un ansamblu de activitati institutionalizate avand ca scop asigurarea celor mai bune conditii in desfasurarea procesului de munca, apararea vietii, integritatii corporale si sanatatii salariatilor si a altor persoane participante la procesul de munca."

"Art.10. - Cheltuielile aferente realizarii masurilor de protectie a muncii vor fi suportate de la capitolul "Alte cheltuieli de exploatare" ale persoanelor juridice si persoanelor fizice, [...]."

Conform art.5 alin.(1) din lege, au fost emise **Normele generale de protectie a muncii**, aprobate prin Ordinul Ministerului Muncii si Solidaritatii Sociale - Ministerului Sanatatii si Familiei nr.508/933/2002, unde se prevad urmatoarele:

"Art.28. Structura organizatorica a activitatii de protectie a muncii se va stabili astfel:

[...]

c) compartimentul de protectie a muncii cuprinde:

- [...]

- serviciul medical de medicina a muncii; [...].

Art.34. Prestarea serviciilor medicale de medicina muncii se realizeaza sub coordonarea medicului de medicina muncii la nivelul structurilor medicale de medicina muncii, care sunt:

[...]

b) cabinete de medicina muncii din centre medicale, publice, private; [...].

Art.54. Angajatorii sunt obligati sa asigure fondurile si conditiile necesare pentru efectuarea examenului medical la angajare, a controlului medical periodic si a examenului medical la reluarea activitatii, [...]."

De asemenea, **Legea nr.53/2003 privind Codul muncii** prevede la art.182 - 185 obligativitatea angajatorilor pentru accesul salariatilor la serviciul medical de medicina a muncii si modul de organizare a acestuia.

Fata de cele de mai sus, rezulta ca serviciile medicale de medicina muncii sunt cuprinse in categoria celor deductibile fiscal efectuate pentru protectia muncii, prevazute la art.21 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003.

Incadrarea de catre organele de control in categoria cheltuielilor sociale este eronata, intrucat serviciile medicale de medicina muncii prestate de Centrul Medical..... nu intra in categoria de "Servicii de sanatate acordate in cazul bolilor profesionale si ale accidentelor de munca pana la internarea intr-o unitate sanitara."

S.C..... a depus la dosarul contestatiei copii de pe cele 13 facturi fiscale emise in anul 2004 de Centrul Medical....., in valoare totala de..... lei, din care rezulta urmatoarele:

- serviciile medicale de medicina muncii sunt in valoare totala de..... lei;
- alte servicii medicale sunt in valoare totala de..... lei.

Avand in vedere ca doar cheltuielile cu serviciile medicale de medicina muncii sunt deductibile fiscal, asa cum am aratat mai sus, se va admite contestatia formulata pentru cheltuielile de aceasta natura in suma de..... lei, respectiv pentru impozitul pe profit aferent de..... lei si se va respinge contestatia pentru cheltuielile cu alte servicii medicale, de alta natura decat cele de medicina muncii, care raman in categoria cheltuielilor sociale, cu deductibilitate limitata, asa cum s-a stabilit la control.

c) Referitor la suma de..... lei (RON) reprezentand cheltuieli de transport cu personalul la si de la locul de munca al salariatilor, considerata la control ca facand parte din categoria celor sociale, deductibile in limita cotei de 2%, din care se contesta suma nedeductibila de..... lei, si pentru care societatea solicita deductibilitate totala, precizam urmatoarele:

- Aceasta categorie de cheltuieli se incadreaza in prevederile art.21 alin.(3), lit.c) din Legea nr.571/2003, respectiv cheltuieli sociale cu deductibilitate limita de 2% din fondul de salarii, fiind prevazuta expres de acest text de lege: "[...] In cadrul acestei limite pentru a fi deduse si cheltuielile reprezentand: transportul la si de la locul de munca al salariatilor [...]."

- Articolul invocat de societatea contestatoare, respectiv art.21, alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 prevede deductibilitate integrala pentru "cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate efectuate de catre salariati si administratori", insa nu aceasta este categoria de cheltuieli in care se incadreaza suma de..... lei, prevazuta expres la alin.(3) lit.c) a aceluasi articol 21, asa cum am aratat mai sus.

Fata de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la cheltuiala in suma de.....lei(RON) reprezentand diferenta de curs valutar, precizam urmatoarele:

Cu nota contabila nr.10/iunie 2004 societatea a inregistrat pe cheltuieli, prin contul contabil 665 "Cheltuieli cu diferentele de curs valutar", suma de..... lei.

Organele de control au considerat ca aceasta suma a fost inregistrata in contabilitate fara a avea la baza documente justificative, incalcandu-se astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, mai sus citat.

- S.C..... precizeaza in contestatie ca diferentele de curs valutar inregistrate reprezinta diferente dintre cursul valutar de la data inregistrarii debitului, mai mic si cursul valutar la data efectuării plății, mai mare, iar documentele justificative sunt "facturile si cursul de schimb care atesta diferentele aparute de la nasterea debitului - plata in valuta - la data plății efective prin diferenta de curs".

Conform **art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991**, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor si formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile si completarile ulterioare, documentul justificativ care sta la baza inregistrarilor in contabilitate este factura fiscala.

Evaluarea diferentelor de curs valutar se face prin compararea sumelor inscrise in facturile fiscale - la cursul de schimb valutar valabil la data emiterii documentelor, si cursul valutar valabil la data plății datorilor, legislatia neprevazand nici un alt document justificativ pentru diferentele de curs valutar.

In Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin **O.M.F.P. nr.306/2002, la capitolul V "Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile**, se prevede:

"In debitul contului 665 "cheltuieli din diferente de curs valutar" se inregistreaza:

[...]

- diferentele nefavorabile de curs valutar, rezultate in urma achitarii datorilor in valuta (512, 531, 541). [...]"

In timpul solutionarii contestatiei, cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../28.07.2005, societatea a depus copii de pe facturile emise de furnizorii..... pentru beneficiarul S.C., reprezentand contravaloare mijloace fixe ca si prestari servicii, facturi emise in valuta, ca si o situatie a acestor facturi in numar de 39, cuprinzand:

- nr. factura, valoare factura GBP, curs factura, valoare lei;
- data plății facturii, curs plata, valoare lei;
- diferenta de curs valutar in suma totala de..... lei.

Avand in vedere documentele prezentate de societatea contestatoare ca si prevederile legale sus mentionate, rezulta ca suma de..... lei reprezentand cheltuieli cu diferentele de curs valutar este o cheltuiala deductibila fiscal efectuata in scopul realizarii veniturilor, respectiv pentru achitarea facturilor in valuta conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, drept pentru care se va admite contestatia formulata pentru acest capat de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de..... lei.

Recapituland cele prezentate mai sus la capitolul "**Impozitul pe profit**", rezulta urmatoarele:

- Fata de **cheltuielile sociale** stabilite la control in suma de..... lei, prin prezenta decizie se stabilesc cheltuieli sociale in suma totala de..... lei, din care:

-lei cheltuieli cu tichete cadou (pct.1);
- lei cheltuieli cu apa plata (pct.2 lit.a);
- lei cheltuieli cu serviciile medicale (pct.2 lit.b);
-lei cheltuieli cu transportul personalului (pct.2 lit.c).

Diferenta de cheltuieli sociale stabilita in plus prin prezenta decizie de..... lei (..... lei -..... lei) este compusa din:..... lei cheltuieli cu tichete cadou stabilite prin prezenta decizie ca facand parte din categoria celor sociale - lei cheltuieli cu serviciile medicale stabilite prin prezenta decizie ca nefacand parte din categoria celor sociale.

Avand in vedere ca deductibilitatea cheltuielilor sociale in cota de 2% aplicata asupra fondului de salarii este de..... lei (..... lei fond salarii x 2%), conform

prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003, rezulta ca nedeductibila fiscal diferenta de..... lei cheltuieli sociale..... lei -..... lei), cu..... lei mai mult decat suma de..... lei considerata la control ca nedeductibila fiscal.

- Fata de **cheltuielile nedeductibile fiscal** stabilite la control pentru anul 2004 in suma totala de..... lei (anexa nr.1.2 la Raport), prin prezenta decizie se stabilesc cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de..... lei, rezultate astfel:

+.....lei.....cheltuieli nedeductibile stabilite la control

- leicheltuieli cu tichete cadou stabilite prin prezenta decizie ca nefacand parte din categoria celor nedeductibile fiscal ci a celor sociale cu deductibilitate limitata

- leicheltuieli sociale nedeductibile stabilite eronat la control

+ leicheltuieli sociale nedeductibile stabilite prin prezenta decizie

- lei.....cheltuieli cu diferentele de curs valutar stabilite ca deductibile prin prezenta decizie.

Diferenta de..... lei cheltuieli nedeductibile (..... lei -..... lei) reprezinta: lei cheltuieli cu diferentele de curs valutar + lei cheltuieli cu serviciile medicale de medicina muncii, cheltuieli stabilite prin prezenta decizie ca fiind deductibile fiscal (pct.3 + pct.2 lit.b).

- Fata de cele prezentate mai sus, se va admite partial contestatia formulata pentru suma de..... lei impozit pe profit (..... lei x 25%), ca si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente de..... lei (..... lei +..... lei), si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de..... lei impozit pe profit (..... lei impozit contestat -..... lei impozit admis), ca si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente de..... lei (..... lei +..... lei).

B. Referitor la suma de..... lei (RON) reprezentand accize solicitate la restituire, precizam urmatoarele:

- Prin decontul de scutire accize inregistrat la A.F.P.M. Ploiesti sub nr. .../04.03.2005, S.C..... a solicitat restituirea accizelor in suma de..... lei, aferente achizitionarii uleiurilor minerale - GPL (... litri propan in recipienti Shell Gas) de la S.C.din perioada iulie 2002 - septembrie 2004 (anexa nr.5 la Raport).

- Conform datelor inscrise in Raport, S.C. a justificat scutirea cu urmatoarele documente, prevazute de art.16 din H.G. nr.163/2002 si pct.23 alin.(4) din H.G.nr.44/2004, respectiv :

- facturi fiscale speciale de achizitie a uleiurilor minerale de la un distribuitor agreeat, respectiv S.C.

- dovada platii accizelor.

- autorizatia de utilizator final nr. .../22.07.2004 pentru uleiurile minerale - GPL in cantitate de..... tone/an;

Cu toate acestea, organele de control au stabilit ca S.C..... nu beneficiaza de scutire de la plata accizelor prin restituire, intrucat :

- societatea nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte echipamentele consumatoare de gaz petrolier lichefiat, respectiv procesul verbal de predare primire si punerea in functiune a celor doi recipienti Shell Gas;

- societatea nu a tinut o evidenta distincta a consumului de gaz petrolier lichefiat din care sa rezulte destinatia utilizarii acestuia sau scopul tehnologic;

- al doilea exemplar al autorizatiei de consumator final nu a fost prezentat in original, ci in copie;

- pe copia exemplarului doi al autorizatiei, utilizat ca document administrativ de insotire, nu este certificata cantitatea primita de catre autoritatea fiscala emitenta a autorizatiei.

- Societatea contestatoare sustine ca a justificat scutirea pentru uleiurile minerale achizitionate direct de la agentii economici producatori si utilizate drept combustibil in scop tehnologic, cu toate documentele prevazute de art.16 din O.U.G. nr.158/2001 si art.23 alin.(4) din H.G. nr.44/2004.

Se specifica faptul ca utilizarea GPL in perioada iulie 2002 - septembrie 2004 a fost necesara pentru desfasurarea activitatii societatii, intrucat aceasta nu a fost racordata la reseaua de gaze a orasului, iar uleiurile minerale au fost folosite "*in scop tehnologic respectiv combustibil pentru functionarea cazanului care produce aburul necesar preselor de calat (una din fazele de executie in procesul de productie)*".

La dosarul contestatiei au fost depuse urmatoarele documente in copie:

- Proces verbal nr. .../27.06.2002 de predare - primire instalatie de alimentare cu GPL incheiat intre societatea executanta..... si societatea beneficiara S.C....., in calitate de consumator, prin care se mentioneaza ca :

" *Instalatia de alimentare cu GPL este compusa din 1 recipient de stocare cu capacitatea de 5000 litri ... care alimenteaza consumatorii : arzator tip Brucciatori - 1buc.; arzator 106KW - 1 buc.*"

- Proces verbal nr. .../20.12.2003 de predare - primire instalatie de alimentare cu GPL incheiat intre aceleasi parti, mentionate mai sus, prin care se mentioneaza :

" *Instalatia de alimentare cu GPL este compusa din 1 recipient de stocare cu capacitate de 4490 litri... care alimenteaza consumatorul : cazan abur, 200 KW/ora - 1buc.*"

- Adresa emisa de..... in data de 5.02.2004 catre S.C..... prin care se precizeaza ca aceasta societate a dobandit statutul de distribuitor agreeat, prin obtinerea Autorizatiei N.A.I.C. din 09.01.2003.

Referitor la cauza supusa solutionarii, legislatia in vigoare din perioada verificata precizeaza urmatoarele:

a) - O.U.G. nr.158/2001 privind regimul accizelor valabila in perioada verificata iulie 2002 - decembrie 2003:

"ART.26 [...]"

(2) *Uleiurile minerale pentru care se datoreaza accize sunt :(...)*

f) *gaze petroliere lichefiate (propan, butani, simpli sau in amestec);*

[...]"

"ART.28. *Sunt scutite de la plata accizelor:*

g) *combustibilii pentru incalzit achizitionati direct de la producatori, pe baza de contracte, de catre agentii economici pentru consum tehnologic propriu sau pentru producerea de agent termic si apa calda pentru populatie; [...].*

Art.29. (1) *Pentru produsele prevazute la art.28 lit. a2), g) si j) scutirea de la plata accizelor se acorda pe baza documentelor justificative si numai pentru cantitatile utilizate cu destinatiile expres mentionate in prezenta ordonanta de urgenta. [...]."*

- **Normele metodologice** de aplicare a prevederilor O.U.G. nr.158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin **H.G. nr.163/2002:**

" Art.16 (1) Sunt scutite de la plata accizelor:

a) [...]"

b) *combustibilii pentru incalzit, lichizi, solizi si gazosi, aprovizionati direct de la producatori sau de la unitatile din subordinea acestora de catre agentii economici in scop tehnologic propriu sau pentru producerea de agent termic si apa calda pentru populatie. In aceasta categorie se includ produsele prevazute la art.26 alin.(2) lit.e), f) si g) din ordonanta de urgenta; [...].*

(3) *Documentele justificative care stau la baza operatiunilor de compensare sau de restituire a accizelor sunt, dupa caz:*

[...]"

c) *contractele incheiate direct cu producatorii interni;*

d) *facturile fiscale de achizitie in care acciza este evidentiata separat;*

e) documentul care atesta plata accizelor catre furnizor, confirmat de banca la care platitorul are contul deschis.

(4) Procedurile de compensare si de restituire sunt cele prevazute de reglementarile legale in materie.

(5) In cazul in care nu sunt indeplinite conditiile prevazute la alin.(3), nu se beneficiaza de regimul prevazut la alin.(1)."

b) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2004:

"Art.201. - (1) Sunt scutite de la plata accizelor:

[...]

k) orice ulei mineral achizitionat direct de la agenti economici producatori sau importatori, utilizat drept combustibil in scop tehnologic sau pentru producerea de agent termic si apa calda;"

- **Normele metodologice** de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004:**

"23. (1) In toate situatiile prevazute la art.201 alin.(1) din Codul fiscal, scutirea se acorda beneficiarului, cu conditia ca aprovizionarea sa se efectueze direct de la un atrepozit fiscal, de la un importator sau de la un distribuitor agreat prevazut la alin.(17).

[...]

(4) In toate situatiile prevazute la art.201 alin.(1) din Codul fiscal, cu exceptia cele prevazute la lit.g) a aceluiasi articol, scutirea se acorda pe baza:

a) autorizatiei de utilizator final. [...];

b) facturi fiscale speciale de achizitie a uleiurilor minerale, in care acciza sa fie evidentiata separat, [...];

c) dovezii platii accizelor catre antrepozitul fiscal expeditor sau catre importator, dupa caz, constand in documentul de plata confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis.

(6) [...]. Autorizatia se emite in trei exemplare cu urmatoarele destinatii:

a) primul exemplar se pastreaza de catre utilizatorul final;

b) al doilea exemplar este utilizat ca document administrativ de insotire;

c) exemplarul 3 se transmite antrepozitului fiscal expeditor, importatorului sau distribuitorului agreat. [...].

(11) La momentul efectuarii primei operatiuni, beneficiarul transmite exemplarele 2 si 3 ale autorizatiei de utilizator final catre expeditorul produsului accizabil, care pastreaza exemplarul 3, urmand ca exemplarul 2 sa fie utilizat ca document administrativ de insotire pentru toate operatiunile care se vor derula.

(12) De fiecare data la sosirea produsului accizabil, beneficiarul solicita autoritatii fiscale teritoriale emitente a autorizatiei ca in maximum 24 de ore sa certifice pe exemplarul utilizat ca document administrativ de insotire cantitatea primita de beneficiar. [...].

(13) Dupa certificarea fiecarei operatiuni in autorizatia de utilizator final, beneficiarul transmite o copie a acesteia in termen de 6 zile catre antrepozitul fiscal expeditor.

(14) Daca in termen de 30 de zile de la expedierea produsului, antrepozitul fiscal expeditor nu primeste copia documentului certificat, acea operatiune se considera eliberare pentru consum si din acel moment acciza devine exigibila."

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

a) Referitor la accizele aferente perioadei iulie 2002 - decembrie 2003, in suma de..... (RON), perioada in care au fost in vigoare O.U.G. nr.158/2001 si H.G. nr.163/2002, precizam:

Pentru a beneficia de scutire de accize, conform art.28 si 29 din O.U.G. nr.158/2001, societatea avea urmatoarele obligatii:

- sa detina documentele prevazute la art.16 alin.(3) lit.c) - e) din H.G. nr.163/2002, fapt dovedit de societatea contestatoare;

- sa dovedeasca scopul tehnologic al produsului accizabil si sa stabileasca cantitatile din acest produs utilizate exclusiv pentru aceasta destinatie;

In ceea ce priveste aceasta a doua conditie, mentionam ca ea nu a fost indeplinita de societate intrucat:

Procesul verbal nr.124/27.06.2002 de predare-primire instalatie de alimentare cu GPL mentioneaza instalarea unui recipient de stocare care alimenteaza consumatorii reprezentati de doua arzatoare tip Bruciatori si arzator de 106 kw, consumatori care nu dovedesc scopul tehnologic al utilizarii combustibilului, asa cum o dovedeste Procesul verbal nr.140/20.12.2003 in care se mentioneaza consumatorul alimentat de recipientul de stocare, respectiv cazan abur 200 kw/h.

In situatia in care s-ar fi dovedit consumul tehnologic, societatea avea totodata obligatia de a prezenta si cantitatea de GPL care a fost utilizata in scop tehnologic, avand in vedere faptul ca acest combustibil a fost folosit de societate si ca agent termic si apa calda (in contestatie se precizeaza ca societatea s-a racordat la reseaua de gaze a orasului doar in luna octombrie 2004).

Astfel, din toate cele 37 facturi fiscale de aprovizionare cu uleiuri minerale din perioada 15.07.2002 - 31.12.2003 (anexa nr.5 la Raport), doar una este aferenta perioadei de dupa data de 20.12.2003, respectiv factura nr. .../29.12.2003, cuprinzand litri ulei mineral (acciza in valoare de..... lei), insa societatea nu a prezentat ce cantitate din aceasta factura a fost folosita in scop tehnologic.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca societatea nu a indeplinit in totalitate conditiile pentru a beneficia de scutire de la plata accizelor pentru suma de..... lei.

b) Referitor la accizele aferente perioadei ianuarie - septembrie 2004, in suma de..... lei (RON), perioada in care se aplica prevederile Legii nr.571/2003 si ale H.G. nr.44/2004, precizam:

- Societatea a prezentat la control documentele prevazute la alin.(4) al pct.23 din H.G.nr.44/2004, pe baza carora se poate acorda scutirea de accize, respectiv autorizatia de utilizator final nr. .../22.07.2004 pentru uleiurile minerale GPL in cantitate de ... tone (an), facturile fiscale de autorizatie a uleiurilor minerale si dovada platii accizelor.

- Insa, conform alin.(11), (12) si (13) ale aceluiasi piunct 23 din H.G. nr.44/2004, pentru a beneficia de scutirea la plata accizelor, este necesar sa se prezinte si exemplarul 2 al autorizatiei, cel putin in copie, pe care sa fie certificat de catre organul fiscal teritorial cantitatile primite de produs accizabil, copia certificata care se va expedia antrepozitului fiscal expeditor in termenul solicitat.

In Raportul intocmit se mentioneaza ca *"Pe copia exemplarului 2, utilizat ca document de administrativ de insotire, nu este certificata cantitatea primita de catre autoritatea fiscala emitenta a autorizatiei"*.

Sustinerile prezentate in contestatie, respectiv faptul ca autorizatia de utilizator final - exemplarul 2, nu a fost prezentata in original ca si faptul ca pe copia acesteia nu a fost certificata de catre autoritatea fiscala cantitatea de combustibil primita, se datoreaza transmiterii exemplarelor nr.2 si 3 din autorizatie (in original), catre S.C....., la solicitarea acesteia, nu reprezinta argumente de natura sa anuleze constatările organelor de control, bazate pe prevederi legale.

Astfel, intrucat nu a fost transmis antrepozitului fiscal expeditor copia autorizatiei de utilizator final, respectiv copia exemplarului nr.2 certificat de organul fiscal, in termen de 30 de zile de la expedierea produsului, rezulta ca S.C. nu beneficiaza de

scutire de accize in suma de..... lei aferenta perioadei ianuarie - septembrie 2004, ci aceasta suma devine exigibila , conform prevederilor alin.14 al pct.23 din H.G. nr.44/2004, mai sus citat.

Un argument in plus in favoarea neacordarii scutirii de accize din perioada 01 ianuarie 2004 - 21 iulie 2004, este acela ca in aceasta perioada societatea nu a detinut autorizatia de utilizator final, aceasta fiind eliberata doar in data de 22.07.2004.

Fata de cele prezentate mai sus la pct.a) si b), rezulta ca societatea nu beneficiaza de scutire la plata accizelor pentru suma totala de..... si deci nici de restituire a acesteia, drept pentru care se va respinge contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. ".....", impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../25.04.2005 emisa de reprezentantii A.C.F. Prahova, in conformitate cu prevederile art.185 alin.(1) si (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , se:

DECIDE:

1. - Admiterea partiala a contestatiei formulata de S.C. ".....", pentru suma totala de..... lei (RON) reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobanzi aferente;
- lei - penalitati de intarziere aferente.

si pe cale de consecinta anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../25.04.2005 si a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 14.04.2005 de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova, pentru suma admisa.

2. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei, pentru suma totala de..... lei (RON), reprezentand:

-lei- impozit pe profit;
- lei - dobanzi aferente;
- lei - penalitati de intarziere aferente;
- lei - accize ce nu se justifica a fi restituite.

3. - Conform prevederilor art.187 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.