

DECIZIA nr.1 / 05.01.2010
privind soluționarea contestației formulate de

S.C. T SRL

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili cu privire la contestația formulată de **S.C. T SRL**, împotriva Deciziei de impunere, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală.

Societatea **contestă** rezentând:

- impozit pe profit;

lei – majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Totodată, societatea contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere.

Contestația a fost depusă la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la data de 22.07.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de 22.06.2009, data primirii de către societatea contestatoare a deciziei de impunere nr.108/10.06.2009, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. T SRL .

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili –Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Referitor la cheltuielile cu cazarea în străinătate, aferente trim. IV 2004, societatea susține că acestea reprezintă cheltuieli cu cazarea pentru administratorul statutar al societății care sunt reale și se încadrează în prevederile HG nr.518/1995.

În ceea ce privește realitatea efectuării acestora societatea arată că deplasările sunt dovedite cu pașaport, factură și alte documente ce au

calitatea de document justificativ și au fost efectuate în vederea semnării de contracte comerciale în numele societății.

În ceea ce privește indemnizația de deplasare a administratorului, aferentă trim. IV 2004, contestatoarea arată că operațiunile sunt reale, au la bază înscrisuri ce au calitatea de document justificativ iar cheltuielile au fost înregistrate în baza art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 și au fost efectuate în scopul exercitării calității de administrator, în cazul de față participarea la Adunările Generale ale Societăților la care are participare de capital.

Referitor la cheltuieli de transport ale administratorului, respectiv contravaloare tichet avion din factura nr..... societatea arată că se aplică prevederile art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care nu prevăd restricții cu privire la deductibilitate în funcție de realizarea sau nerealizarea de profit în exercițiul curent sau din anii precedenți precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele care atestă că administratorul a reprezentat societatea la târgul, expoziția, misiunea economică organizată la L.

În ceea ce privește cheltuiala cu cazarea efectuată pentru T V ce nu are calitatea de administrator, SC T SRL susține că se aplică prevederile art.21 alin.1 și ale art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în baza contractului de Administrare la punctul de lucru A, respectiv societatea arată că prin acest contract se dovedește calitatea de administrator în prelungirea atribuțiilor administratorului statutar stabilit prin actul constitutiv în sensul delegării de competență a administrării punctului de lucru.

Societatea prezintă documentele care atestă că funcționează ca un centru de profit precum și faptul că toate cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Referitor la cheltuielile cu cazarea pe anul 2006 și pe anul 2007, societatea invocă în susținere constatările de la pct.f din Raportul de inspecție fiscală parțială, în sensul că instanța, respectiv Curtea de Apel a anulat în parte Raportul de inspecție fiscală parțială , respectiv pentru suma de lei achitată cu titlu de TVA aferentă cheltuielilor cu cazarea persoanelor ce nu aveau calitatea de salariat.

De asemenea, arată că persoanele la care face referire organul de inspecție fiscală și care nu sunt salariate sunt persoane delegate oficial de G pentru care societatea avea obligația să asigure cazarea pe perioada în care aceștia efectuează inspecția, reparația sau întreținerea utilajelor.

2. În ceea ce privește cheltuieli deductibile cu formula contabilă 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 345 "Produse finite" contestatoarea susține că documentele justificative sunt factura fiscală nr..... și Bonul de consum în care sunt înscrise datele și informațiile privind stabilirea unui minus în gestiunea nr.12 A și faptul că minusul din gestiune a fost recuperat prin factura fiscală nr....., cu mențiunea "recuperare pagubă".

De asemenea, societatea susține că SC N SRL cu care avea încheiat contract de prestări servicii pentru operarea deșeurilor reciclabile a recunoscut minusul în gestiune stabilit de societate prin constatări proprii, astfel că, prin factura nr....., s-au realizat venituri impozabile deci, suma de lei este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele prezentate iar constatarea privind nedeductibilitatea acestor cheltuieli este eronată.

3. În ceea ce privește suma de lei, contestatoarea arată următoarele:

Cu nota contabilă s-au înregistrat următoarele operațiuni:

a) 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 461 "Debitori diverși" lei, reprezentând închidere debitor prescrist;

b) 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 5121 "Conturi la bănci în lei" cu suma de lei reprezentând regularizare client neîncasat.

Societatea susține că în ceea ce privește cazul de la litera a) suma constituie cheltuielă deductibilă conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fiind efectuată în scopul realizării de venituri întrucât în urma accidentului de muncă al salariatului Munteanu Dumitru a fost acordată de către societatea de asigurări despăgubirea în valoare delei și care a fost destinată achiziționării unei proteze conform facturii fiscale nr..... Sumele acordate ca despăgubire au fost înregistrate pe venituri impozabile și au fost efectiv încasate, astfel:

-..... lei la data de 12.01.2005 ;
- ...lei la data de 21.06.2005.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele prezentate ce constituie documente justificative.

Referitor la situația prezentată în cazul b) societatea arată că suma de lei reprezintă cheltuielă deductibilă potrivit art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, deoarece operațiunea reprezintă pierdere înregistrată la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate prevăzute la art.21 alin.2 lit.n pct.4 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv debitorul SC R SRL a înregistrat dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul. De asemenea, societatea arată că din documentul eliberat de ORC rezultă că debitorul avea dificultăți financiare încă din anul 2004 fapt ce

a culminat cu deschiderea procedurii falimentului și radierea din Registrul Comerțului.

4. Referitor la cheltuielile cu lipsuri din gestiune, contestatoarea susține că suma de lei reprezintă o înregistrare extracontabilă a rezultatului pe anul 2005, în anul 2006, respectiv:

345 "*Produse finite*" = 117 "*Rezultatul reportat*" - lei.

În cazul contului 345 "*Produse finite*" reprezintă diminuare de stoc și nu stornare iar înregistrarea normală după documentele de evidență tehnico-operativă, este:

1. Înregistrarea consumului de fier vechi brut – A:

601 "*Cheltuieli cu materii prime*" = 301 "*Materii prime*" fier nepregătit brut;

2. Obținerea fierului pregătit A cu cheltuieli aferente pentru transferarea de fier vechi brut nepregătit în punctul de lucru A:

345 "*Produse finite*"/Anina = 711 "*Variația stocurilor*"

3. Transfer din gestiunea A punct de lucru în gestiunea port A –C:

345 "*Produse finite*"/Constanța = 345 "*Produse finite*"/A.

Contestatoarea susține că suma de lei nu are legătură directă cu veniturile din anul 2005 fapt pentru care constatarea potrivit căreia produsele finite au fost diminuate cu suma de lei nu are suport real.

Totodată, societatea arată că înregistrarea contabilă:

345 "*Produse finite*" = 117 "*Rezultatul reportat*" - lei

este eronată și nu sunt conturi cu legătură directă, înregistrarea reală fiind:

345 "*Produse finite*" = 711 "*Variația stocurilor*" lei

pierderi/lipsă în gestiune.

De asemenea, contestatoarea arată că funcțiunea contului 711 "*Variația stocurilor*" nu are legătură directă cu grupa conturilor de venituri care sunt legate de rezultatul financiar-contabil prin închiderea acestora iar repunerea corectă a sumei de lei nu a fost sesizată de organele de inspecție fiscală mai ales că nu s-a efectuat inventarierea acestora.

Repunerea corectă este:

-345 "*Produse finite*" = 117 "*Rezultatul reportat*" lei, pentru anularea operațiunii cu minus;

- 345 "*Produse finite*" = 711 "*Variația stocurilor*" lei

urmând ca la o nouă inventariere, la rezultatul final stabilit prin lichidarea stocului de pe platforma A - C să se stabilească dacă în stoc există această valoare în anul 2006, conform NC n.....

5. Referitor la cheltuielile cu pierderile tehnologice, contestatoarea arată că aceasta cheltuială este deductibilă fiscal întrucât nu poate avea alt tratament fiscal decât pierderile tehnologice pe anul 2005.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu invocă temeiul legal și ar fi normal ca tratamentul să fie aplicat și pe perioada 2002 - 2004 și va solicita acest lucru instanței de contencios administrativ.

Totodată, susține că trebuie avute în vedere atribuțiile organelor de inspecție fiscală în stabilirea corectă a bazei de impunere a diferențelor datorate față de creanțele fiscale sau stabilite, prevăzute la art.92 alin.2 și 3 din OG nr.92/2003, republicată.

6. În ceea ce privește cheltuielile ce nu sunt aferente veniturilor realizate,

Referitor la cheltuielile cu energia electrică ce trebuiau refacturate, contestatoarea arată că instanța s-a pronunțat în dosarul nr.....aflat pe rolul Curții de Apel pentru anularea parțială a raportului de inspecție parțială pentru suma de lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu energia electrică ceea ce presupune că organele de inspecție fiscală trebuie să constate deductibilitatea acestor acestor cheltuieli.

De asemenea, societatea arată că prin raportul de inspecție parțială organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea TVA pe motiv că societatea nu a refacturat energia electrică către SC T SRL în baza prevederilor pct.5.16 din Actul adițional la Contractul de prestări servicii încheiat cu SC T SRL, care prevede că *“Beneficiarul va refactura prestatorului energia electrică consumată la T M deoarece valoarea acesteia va fi cuprinsă în prețul prestației.”*

Totodată, societatea susține că și în situația în care ar fi refacturat energia electrică prestatorul ar fi refuzat să achite contravaloarea acesteia.

Astfel, societatea susține că aceste cheltuieli sunt strict legate de activitatea de conservare și protejare a activelor aflate în proprietate, aspect despre care organele de inspecție fiscală nu fac nici o referire și sunt în directă legătură cu obiectul de activitate al societății ce se realizează și prin punctul de lucru A astfel că are drept de deducere la calculul impozitului pe profit a acestor cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuieli cu materiale consumabile, societatea arată că acest aspect este consemnat și în raportul de inspecție parțială 007, la pct.e, și aduce în susținere aceleași argumente prezentate în cazul cheltuielilor cu energia electrică potrivit cărora dacă instanța a anulat TVA aferent acestor cheltuieli atunci și cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la cheltuielile cu reparațiile societatea nu aduce argumente prin contestație.

II. Prin Decizia de impunere emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

Perioada verificată :01.10.2004 – 31.12.2007

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății cheltuieli nedeductibile suplimentare, astfel:

Cheltuieli cu cazarea în străinătate, pe trim. IV 2004, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv factura, documente de justificare a deplasării, fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuieli cu indemnizația de deplasare acordată administratorului, pe **trim. IV 2004**, nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe motiv că acestea se acordă numai salariaților potrivit art.21 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuieli de deplasare ale administratorului, respectiv contravaloare tichet avion din factura nr....., , nedeductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea realizând pierdere pe anul 2005.

Cheltuieli cu cazarea persoanei fizice TV ce nu are calitatea de administrator, respectiv contravaloarea facturii nr..... **emisă de E SRL**, , precum și cheltuieli cu cazarea **pe anul 2006 și pe anul 2007** pe bază de facturi fiscale, pentru persoane ce nu au calitatea de salariat al societății și care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil conform art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuieli înregistrate prin nota contabilă prin articolul contabil

:

6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 345 "Produse finite", pentru care societatea nu a prezentat documentele justificative ce au stat la baza înregistrării contabile, astfel că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Cheltuieli înregistrate în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare", ce nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil având în vedere prevederile art.21 alin.4 lit.o din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuieli cu lipsuri din gestiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin NC societatea a înregistrat în contul 117 "*Rezultatul reportat*" în corespondență cu debitul contului 345 "*produse finite*" suma delei reprezentând stornare produse finite înregistrată inițial ca intrări de produse finite, potrivit rapoartelor de producție în perioada mai-noiembrie 2005, astfel încât veniturile anului 2005 au fost diminuate cu suma de lei, în condițiile în care societatea nu a efectuat inventarierea produselor finite.

Din explicațiile verbale date de persoana care se ocupă cu contabilitatea de gestiune a rezultat că suma respectivă a fost înregistrată și ca intrare de materiale consumabile însă societatea nu a prezentat în timpul inspecției documente din care să rezulte corectitudinea acestei înregistrări.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă nu este deductibilă conform art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuieli cu pierderi tehnologice.

S-a constatat că prin societatea a înregistrat prin articolul contabil 117 "*Rezultatul reportat*" = 371 "*Mărfuri*" suma de lei reprezentând pierderi tehnologice rezultate în urma manipulării fierului vechi, înscrise în Procesul verbal din data de încheiat cu SC R SA, în calitate de agent, cu ocazia lichidării stocului de fier vechi existent, deoarece societatea a omis să le înregistreze la momentul constatării acestora.

Ca urmare, societatea a depus declarație rectificativă privind impozitul pe profit pe anul 2005 în care a fost înscrisă această sumă pe cheltuieli, la rd. 2 din declarație.

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că pierderile tehnologice sunt aferente perioadei 01.10.2002 – 30.06.2005 iar diferența cantitativă dintre cantitatea intrată și cea ieșită este de tone reprezentând un procent de 1,26% din cantitatea intrată ce se încadrează în prevederile HG nr.111/2002 potrivit căruia se admite un procent de 2% pierderi tehnologice pentru toate mărfurile la care stabilirea cantității se face prin draft-survey.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat inventarierea anuală a stocurilor de fier vechi depozitate pe platforma R SA și nu se poate determina cu exactitate valoarea concretă a pierderilor tehnologice ce aparține fiecărui an fiscal.

Din adresa dată ca răspuns de către R SA a rezultat că în perioada 01.01. – 30.06.2005 a intrat în spațiile de depozitare R o cantitate dekg provenită de la SC T SRL.

În conformitate cu art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile cu pierderile tehnologice pe anul

2005, kg X 1,26% = kg care, exprimată valoric reprezintă:

..... kg X 0,6 lei/kg = lei ce reprezintă pierdere tehnologică pe perioada 01.01. – 30.06.2005, deductibilă fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că diferența delei, aferentă perioadei 01.10.2002 – 31.12.2004 nu reprezintă cheltuială deductibilă nefiind incidentă anului 2005, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuieli ce nu sunt aferente veniturilor realizate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat **cheltuieli cu energia electrică** în sumă delei pe perioada noiembrie – decembrie 2005, în sumă de lei pe anul 2006 și în sumă delei pe luna ianuarie 2007 ce trebuiau refacturate către SC T SRL, fapt consemnat în raportul de inspecție parțială

S-a constatat că în perioada **ianuarie-decembrie 2006** societatea a înregistrat în contul de **cheltuieli cu materiale consumabile** suma de lai reprezentând contravaloarea unor obiecte de inventar (pavilioane, cearșafuri, paturi, saltele, etc.) pentru nave ce nu aparțin societății fapt consemnat și în raportul de inspecție parțială.

Totodată, s-a constatat că în perioada **mai – iunie 2006**, societatea a înregistrat pe costuri **reparații pentru m/n** pentru care societatea verificată avea calitatea de agent în cadrul Contractului de agenturare, încheiat cu T, reparații ce nu au fost facturate acestei societăți ci au fost înregistrate în contabilitatea societății verificate.

În toate cazurile prezentate mai sus nu au fost acceptate la deducere pe motiv că au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere s-a dispus nemodificarea bazei de impunere pentru impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți, impozitul pe dividende, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator și reținută de la asigurați, contribuția pentru șomaj datorată de angajator și reținută de la asigurați, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator și reținută de la asigurați, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, impozit pe venitul din salarii sume datorate privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

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:

A. În ceea ce privește:

- impozit pe profit pe trim.IV 2004;**
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pe trim.IV 2004;**
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit pe trim.IV 2004.**

1. Referitor la impozitul pe profit, aferent cheltuielilor cu cazarea în străinătate a administratorului, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit în condițiile în care documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să justifice deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli.

În fapt, în luna decembrie 2004 societatea a evidențiat în contul 625”*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*” suma de lei reprezentând contravaloare cheltuieli cu cazarea administratorului în străinătate. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea nu a prezentat documentele justificative ce au stat la baza înregistrării acestora.

În drept, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

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

Astfel, înregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu cazarea administratorului societății trebuie justificate cu documente.

Se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației următoarele documente:

- ordin de deplasare emis pe numele administratorului societății pentru T, pe perioada 20.03.2004 – 04.04.2004 prin care se acordă cheltuieli cu cazarea în sumă de

- o situație, privind cheltuielile cu diurna și cazarea calculate pe perioadele de deplasare, 20.03.2004 – 04.04.2004; 28.04.2004 – 27.05.2004 și 16.07.2004 – 27.07.2004, precum și articolele contabile privind înregistrarea acestora. De asemenea, este determinat totalul acestor cheltuieli ca fiind în sumă de lei, din care cheltuieli cu cazarea în sumă de lei și cheltuieli cu diurna în sumă de lei, și este înscrisă mențiunea “HG nr.518/1995”;

- copie a unui mesaj electronic de la C, tradus din limba turcă, prin care se solicită **confirmarea rezervării pentru G V, începând cu data de 28.04.2004;**

- copie a unui mesaj electronic, din data de **27.03.2004**, de la A D, către SC T SRL prin care se comunică faptul că **a fost făcută rezervarea la un hotel din I pentru G V;**

- copii ale unor mesaje electronice, respectiv:

- din data de 26.03.2004, de la A D, către G V, prin care se comunică corespondența cu mr. K cu privire la cantitatea descărcată din nave, în perioada 25 - 26.03.2004;

- din data de 24.03.2004 și 25.03.2004, de la L către A D prin care se prezintă rezultatele inspecției calitative pe nava N cu mențiunea de a fi predate către G V, cam.1701;

- din data de 21.03.2004, de la AD către B E, cu mențiunea de a fi remis către G V, referitor la problema comenzilor navelor ce urmează a fi dezbătute cu administratorul SC T SRL;

- din data de 21.03.2004, de la A D către B E, cu mențiunea de a fi remis către G V, referitor la problema comenzilor navelor ce urmează a fi dezbătute cu administratorul SC T SRL;

- din data de 31.03.2004, de la A D către mr. K, cu mențiunea de a fi remis către G V, referitor la agenda de lucru a întâlnirii ce va avea loc la data de 02.04.2004;

- din data de 01.04.2004, de la AM D către M, cu mențiunea de a fi remis către G V, referitor la disputa de pe nava R cu privire la cantitatea de deșeuri;

- din data de 06.04.2004, de la AD către SC T SRL, referitor la soluționarea disputei de pe nava R precum și copii ale unui pașaport, pentru care societatea susține că aparține administratorului, fără să fie anexată copia filei din pașaport cu datele personale ale acestuia, pe care sunt aplicate ștampile ce fac dovada intrării-ieșirii în și din T la datele: 20.03.2004, 04.04.2004, 26.04.2004, 27.05.2004, 16.07.2004 și 22.07.2004.

Potrivit celor de mai sus, se reține că din documentele prezentate de societate rezultă, în situația în care copiile filelor pașaportului prezentate aparțin administratorului, că a ieșit și intrat în țară în perioadele prezentate în situația privind calculul cheltuielilor cu deplasările și cazarea iar din copiile mail-urilor prezentate rezultă că administratorul a efectuat deplasarea la Istanbul în vederea unei întâlniri de afaceri la data de 02.04.2004, ieșirea din țară având loc la data de 20.03.2004 iar intrarea la data de 04.04.2004. Cea mai mare parte a mail-urilor sunt emise în perioada 21.03.2004 – 26.03.2004 și se referă la cantitatea de deșeuri descărcată de pe nave și rezultatele inspecției privind calitatea acestora, care au fost transmise unității hoteliere spre a fi remise administratorului VG, la camera 1701.

Se reține că societatea nu prezintă facturi fiscale emise de unitățile de cazare pe numele societății si/sau administratorului pentru perioada 20.03.2004 – 04.04.2004, confirmarea rezervării solicitată de C referindu-se la data de 28.03.2004 și nu la data de 20.03.2004 și nu prezintă nici alte documente care să justifice cheltuielile cu cazarea administratorului pe perioada 20.03.2004 – 04.04.2004.

Din situația privind cheltuielile cu diurna și cazarea calculate pe perioada de deplasare 20.03.2004 – 04.04.2004 societatea a înregistrat în contul 625”*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*” suma de 9.524 lei reprezentând cazare și diurnă, iar pe perioadele 28.04.2004 – 27.05.2004 și 16.07.2004 – 22.07.2004 societatea a evidențiat în contul 625”*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*” suma de lei reprezentand cazare și diurnă.

Așadar, pentru perioadele 28.04.2004 – 27.05.2004 și 16.07.2004 – 22.07.2004 societatea a prezentat doar copia pașaportului susținând că aparține administratorului și care face dovada intrării și ieșirii din țară, fără a prezenta documente care să justifice cheltuielile cu cazarea, respectiv ordine de deplasare, decont de justificare a sumelor ridicate din casierie,

facturi fiscale emise de unitățile de cazare pe numele societății sau a administratorului, etc..

Pe cale de consecință, documentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu cazarea administratorului în străinătate pe perioadele 20.03.2004 – 04.04.2004, 28.04.2004 – 27.05.2004 și 16.07.2004 – 22.07.2004 și înregistrate în luna decembrie 2004, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la argumentul societății conform căruia HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, prevede efectuarea acestor cheltuieli dar în limitele unor baremuri maximale iar societatea a efectuat calculul în limitele acestor baremuri nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece potrivit art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, următoarele cheltuieli au deductibilitatea limitată:

“b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Și potrivit pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal:

“34. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în situația în care contribuabilul înregistrează pierdere contabilă din cumularea rezultatului contabil curent cu cel reportat.”

or, pentru aceste cheltuieli societatea nu a prezentat documente care să justifice că au fost efectuate.

Numai după prezentarea documentelor care să justifice că respectivele cheltuieli au fost efectuate se trecea la analiza modului de completare a acestora cât și a încadrării cuantumului în valorile limitative ale legii, dacă era cazul.

Conform celor prezentate în decizie se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu cazarea în străinătate a administratorului societății în sumă delei, înregistrate în luna decembrie 2004.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei aferent cheltuielilor cu indemnizația de deplasare în străinătate a administratorului în sumă de lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit calculat suplimentar aferent acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu face dovada că administratorul are calitatea de salariat.

În fapt, în luna decembrie 2004 societatea a evidențiat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de lei reprezentând contravaloare cheltuieli cu indemnizația de deplasare în străinătate a administratorului ce nu au fost acceptate la deducere pe motiv că indemnizația de deplasare se acordă numai salariaților, nu și administratorului societății.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

"b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice,"

Și potrivit pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal:

"34. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în situația în care contribuabilul înregistrează pierdere contabilă din cumularea rezultatului contabil curent cu cel reportat."

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare în țară și în străinătate acordată salariaților este deductibilă în limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituții publice.

Potrivit celor de mai sus, pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul impozitului pe profit acestea trebuie să fie acordate persoanelor ce au calitatea de salariat al societății.

Or, în cazul în speță societatea a dedus cheltuieli cu indemnizația de deplasare în străinătate a administratorului societății pentru care nu prezintă documente, respectiv contract de muncă sau convenție, din care să rezulte că are și calitatea de salariat în cadrul SC T SRL.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului

impozabil astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

Potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația și pentru majorările de întârziere în sumă delei și penalitățile de întârziere în sumă delei aferente impozitului pe profit analizat la pct.1și 2 de la capitolul A.

B. Referitor la:

- impozit pe profit calculat pe anul 2007 ca urmare a influențării pierderii fiscale pe anii 2005 și 2006;

i - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

1. Referitor la cheltuielile cu deplasarea administratorului în străinătate, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit calculat suplimentar aferent acestor cheltuieli în condițiile în care, pe anul 2005 societatea a realizat pierdere.

În fapt, societatea a înregistrat în contul 625”*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*” suma delei reprezentând contravaloare tichet avion pentru Vatistas Giorgios ce are calitatea de administrator al societății, în baza **facturii nr.....**.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea a realizat pierdere.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

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

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;”

Conform pct.28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal:

“28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu transportul (deplasarea) în țară și în străinătate efectuate de administratorul societății în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți.

Așadar, în ceea ce privește suma de lei reprezentând cheltuieli cu transportul pentru VG se reține că în exercițiul curent, respectiv anul 2005 societatea a realizat pierdere. Mai precis, din anexa 4.d) la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă că pe trimestrul I 2005 societatea a realizat pierdere iar pe cumulat, până la finalul trim.IV 2005 societatea a realizat, de asemenea, pierdere.

Ca urmare, având în vedere că legiuitorul a condiționat deductibilitatea **cheltuielilor cu transportul**, alături de cele cu cazarea, ocazionate de deplasarea în străinătate a administratorului societății de rezultatul exercițiului financiar din anul curent iar societatea a realizat pierdere atât pe parcursul anului 2005 cât și calculat pe cumulat în exercițiul financiar 2005 în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit .

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia i se aplică prevederile art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit cărora sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri:

“i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, precum și în situația în care acesta se află înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii;”

deoarece nu prevăd restricții cu privire la deductibilitatea cheltuielilor în funcție de situația financiară a perioadei în care au avut loc aceste cheltuieli, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât încadrarea cheltuielilor cu biletul de avion al administratorului ar trebui să facă parte, alături de alte cheltuieli, dintr-un contract de prestări de servicii de marketing, studiul pieței, etc. încheiat între societate și administratorul acesteia iar prestarea efectivă a acestora să fie justificată cu documente, or societatea nu face mențiuni în contestație despre un asemenea contract de prestări servicii.

În ceea ce privește argumentul conform căruia deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii nu sunt condiționate de rezultatul exercițiului financiar nu poate fi reținută întrucât, așa cum se prevede la pct.31 și 32 din HG nr.44/2004, date în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.i) din Codul fiscal:

“31.[...] Celelalte cheltuieli aferente activităților prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal nu sunt deductibile în situația în care contribuabilul realizează pierdere contabilă din cumularea

rezultatului curent cu cel reportat sau nu se află înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform art. 26 din Codul fiscal.

32. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, precum și în situația în care contribuabilul se află înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal sunt deductibile.”

de unde rezultă că și aceste prevederi condiționează deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii de rezultatul exercițiului financiar 2005.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent acestor cheltuieli.

2. Referitor la cheltuielile de cazare efectuate de T V, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor cu cazarea în țară efectuate de persoane ce au calitatea de salariat sau administrator al societății în condițiile în care societatea a încheiat **Contract de administrare cu VT în baza căruia i se atribuie calitatea de administrator al punctului de lucru A**

În fapt, societatea a înregistrat în contul 625”Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” suma de..... lei reprezentând contravaloarea facturii fiscale nr..... emisă de E pentru cheltuieli cazare TV.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că TV nu are calitatea de administrator al societății, nefiind respectate prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că se aplică prevederile art.21 alin.1 și ale art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prezintă în susținere Contractul de administrare din data de 16.03.2004.

În drept, potrivit art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea persoanelor salariate sau ale administratorului, sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*e) **cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;***”

și ale pct.27 și 28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.

28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile.”

Totodată, potrivit art.21 alin.2 lit.i) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

“i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, precum și în situația în care acesta se află înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că actele normative în vigoare pe anul 2005 prevăd deductibilitatea fiscală a cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile cu cazarea **efectuate de către salariați și administratori**, analiza deductibilității se efectuează în funcție de persoana care le-a efectuat, respectiv dacă are calitatea de salariat sau administrator al societății și în funcție de rezultatul exercițiului financiar.

În ceea ce privește calitatea de salariat al societății, aceasta este dovedită de contractul de muncă sau convenția încheiată cu societatea iar **“Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare”**.

Referitor la calitatea de administrator al societății, conform art.7 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Actul constitutiv al societății în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată va cuprinde:[...]

e) asociații care reprezintă și administrează societatea sau administratorii neasociați, datele lor de identificare, puterile ce li s-au conferit și dacă ei urmează să le exercite împreună sau separat”.

De asemenea, la art.143²,alin.2 și alin.5 din Legea nr.31/1990, republicată, se precizează:

„(2) Prin actul constitutiv, președintele și unul sau mai mulți administratori pot fi împuterniciți să reprezinte societatea, acționând împreună sau separat. O astfel de clauză este opozabilă terților..

(5) Consiliul de administrație înregistrează la registrul comerțului numele persoanelor împuternicite să reprezinte societatea, menționând dacă ele acționează împreună sau separat. Acestea depun la registrul comerțului specimene de semnătură.”

Potrivit celor de mai sus organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu cazarea din factura fiscală având în vedere că TV nu are calitatea de salariat sau administrator al societății.

Se reține că societatea a prezentat la contestație Contractul de administrare încheiat la data de 16.03.2004 între aceasta și V T prin care beneficiarul-proprietar, respectiv SC T SRL încredințează administratorului, dreptul de administrare, conservare și dispoziție pentru punctul de lucru din Localitatea A, Județul C, pe o perioadă de șase ani.

Din contractul de administrare rezultă obligațiile și drepturile administratorului cu privire la îndeplinirea obiectului contractului urmând ca beneficiarul să deconteze acestuia toate drepturile prevăzute la art.4, respectiv să deconteze cheltuielile cu regia: apa, telefon, electricitate, cazare, mâncare, motorină, etc. și toate cheltuielile efectuate pentru deplasările în interes de administrare fără limitare, indiferent de denumirea acestora.

Astfel, serviciile de administrare a punctului de lucru A au fost prestate în favoarea beneficiarului-proprietar, pentru care beneficiarul – proprietar decontează toate cheltuielile efectuate de această persoană , T V nedobândind nici calitatea de salariat al SC T SRL și nici calitatea de administrator al societății, așa cum prevăd actele normative fiscale în vigoare.

Totodată, se reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte rapoarturi de muncă guvernate de Codul muncii sau din care să rezulte că au fost îndeplinite condițiile precăzute de pct.27 din HG nr.44/2004.

Mai mult, din raportul de inspecție fiscală rezultă că acționariatul societății este format din VG ce deține 98% din acțiunile sociale și V T ce deține 2% din acțiuni, VT fiind acționar al SC T SRL.

În concluzie, persoana desemnată de societatea comercială cu care a încheiat Contractul de administrare nu are nici calitatea de salariat al SC T SRL și nici calitatea de administrator, motiv pentru care cheltuielilor cu cazarea efectuate pentru V T **nu le sunt aplicabile prevederile art.21.alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia se aplică prevederile art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu poate fi reținută deoarece deoarece încadrarea cheltuielilor cu cazarea ar trebui să facă parte, alături de alte cheltuieli, dintr-un contract de prestări de servicii de marketing, studiul pieței, etc. încheiat între societate și V T iar prestarea efectivă a acestora să fie justificată cu documente, or prin contestație nu se face mențiune despre un asemenea contract de prestări servicii.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru **impozitul pe profit în sumă delei** aferent cheltuielilor cu cazarea în sumă delei.

3. În ceea ce privește cheltuieli deductibile fiscal fără documente justificative la bază, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care societatea prezintă documente ce nu au fost prezentate la inspecția fiscală și nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea a înregistrat prin **nota contabilă** prin articolul contabil 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" = 345" *Produse finite*" suma delei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că agentul economic nu a prezentat documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Societatea susține că această sumă reprezintă "*minus în gestiunea nr.12 A*" stabilit prin constatări proprii ce a fost recuperată cu factura fiscală nr..... potrivit căreia, suma delei reprezintă venit impozabil, astfel că această cheltuială este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Totodată, depune în susținerea contestației documente ce nu au fost prezentate la inspecția fiscală

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Potrivit 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.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004:

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Se reține că din analiza articolului contabil efectuat de societate 6588 *”Alte cheltuieli de exploatare”* = 345 *”Produse finite”* și având în vedere prevederile OG nr.306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se reține că cele două conturi nu intră în corespondență, respectiv contul 345 *”Produse finite”* intră în corespondență doar cu conturile 658 *”Donații și subvenții acordate”*, 623 *”Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”* și 635 *”Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”* pentru produsele finite predate cu titlu gratuit sau consumate pentru fondul de protocol, societatea având de obligația de a înregistra diminuarea stocului de produse finite pe seama altor cheltuieli de exploatare numai pentru produsele finite predate cu titlu gratuit.

Având în vedere cele de mai sus și plecând de la susținerea contestatoarei potrivit căreia suma de lei reprezintă cheltuială aferentă veniturilor realizate din *”recuperare pagubă”* precum și documentele prezentate la contestație, respectiv :

- bon de consum din care rezultă că s-a eliberat **cantitatea de fier pregătit detone, în valoare de lei,**

-factura nr..... către SC N SRL pentru “recuperare pagubă” conform anexă, în valoare de ..lei, fără TVA,

-anexa la factura fiscală privind situația cantităților transportate pe CFR din punctul de lucru A din care rezultă **cantitate imputată de tone**, la prețul de ... \$, în valoare de lei;

- nota contabilă din care rezultă evidențierea în contul 7581” *Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități*” a sumei delei;

- fișa contului 4111”Clienți” analitic SC N SRL pe perioada aprilie 2004 – mai 2009, în care se regăsește suma delei ,

se rețin următoarele:

Din documentele prezentate rezultă aceeași cantitate de fier pregătit, respectiv tone, ieșită din gestiunea A conform bonului de consum, imputabilă conform situației cantităților livrate din aceeași gestiune către C iar din factura nr..... emisă de societate către SC N SRL reiese că s-a recuperat cantitatea imputată la valoarea delei, mai mare decât lei.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia reprezintă “*minus în gestiunea 12 A*” reținem că nu sunt prezentate documente, respectiv liste de inventariere și evidență contabilă, așa cum se prevede la pct.36 din OMFP nr.1753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv,:

“Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte.”

Și ale pct.50 alin.2 din același act normativ, conform cărora :

“50.[...]

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.”

Totodată, potrivit prevederilor OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, **bonul de consum:**

“1. Servește ca:

- document de eliberare din magazie pentru consumul materialelor;
- **document justificativ de scădere din gestiune;**

- document justificativ de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate.

2. Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Bonul de consum se poate întocmi într-un exemplar în condițiile utilizării tehnicii de calcul.”

Ca urmare, din cele de mai sus rezultă că documentele prezentate la contestație nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală fapt pentru care se impune ca necesară reanalizarea acestei operațiuni în funcție de documentele prezentate, respectiv analizarea circuitului documentelor întocmite de societate pentru procesul de producție și modul de înregistrare în contabilitate a intrării și ieșirii din gestiune a produselor finite, dacă pentru suma delei societatea a efectuat înregistrare dublă pe cheltuieli - o dată la realizarea produselor finite și a doua oară la constatarea lipsei în gestiune - , dacă societatea a recuperat paguba și a înregistrat pe venituri impozabile contravaloarea facturii nr.....

Potrivit celor de mai sus se reține și faptul că prin veniturile realizate din “*recuperare pagubă*” societatea își acoperă cheltuielile cu produsele finite livrate într-o perioadă anterioară **neavând obligația de a diminua valoarea produselor finite pe seama altor cheltuieli de exploatare.**

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor în sumă delei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze operațiunea contabilă în funcție de documentele prezentate, de cele precizate în decizie și de actele normative în vigoare și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă suma delei reprezintă cheltuială deductibilă sau nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

4. În ceea ce privește suma de lei înregistrată pe alte cheltuieli de exploatare, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au verificat documentele prevăzute de legislația în vigoare pentru deductibilitatea creanțelor neîncasate pe perioada până la declararea falimentului clientului în cauză.

În fapt, cu nota contabilă, societatea a înregistrat, prin articolul contabil

6588 “*Alte cheltuieli de exploatare*” = 5121 “*Conturi la bănci în lei*” suma de lei reprezentând regularizare client neîncasat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.4 lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că au stabilit că suma de lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

Societatea susține că suma de lei reprezintă cheltuială deductibilă conform art.21 alin.2 lit.n) deoarece reprezintă pierdere înregistrată la scoaterea din evidența a creanțelor neîncasate în cazul prevăzut la pct.4, respectiv debitorul SC R SRL prezenta dificultăți financiare majore încă din anul 2004, fapt care a culminat cu deschiderea procedurii de faliment și radierea din Registrul Comerțului.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art.22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit.n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

Conform prevederilor art. 21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

Potrivit pct.32¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ 32¹. Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art.22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit.n) din Codul fiscal.

Totodată, legiuitorul a înțeles să accepte la deducere la calculul profitului impozabil pierderile din creanțe neîncasate de la clienți la care procedura de faliment a fost închisă în baza hotărârii judecătorești și pentru care s-au constituit provizioane, respectiv în cazurile în care debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Astfel, **pentru suma de lei**, societatea prezintă în susținerea contestației o pagină listată de pe pagina de internet a Oficiului Național al Registrului Comerțului ce face referire la radierea SC R SRL .

Din analiza acestui extras se reține că se prezintă informații legale oferite prin accesarea site-ului recom.onrc.ro și în care se menționează la coloana „*stare firma*” calitatea de „*radiată: închiderea procedurii falimentului și radierea debitorului*” iar **data ultimei înregistrări este „24.07.2007”**, rezultând că societatea SC R SRL a fost radiată ca urmare a închiderii procedurii falimentului și radierea debitorului.

Din aceeași pagină rezultă că pe perioada 2004 – 2007 SC R SRL din Brăila „*nu are date bilanț*”, „*nu are administratori/lichidatori/cenzori*” iar „*capitalul social subscris (total RON : 0:00*”.

Conform celor mai sus prezentate pe site-ul ORC societatea în cauză apare ca fiind radiată ca urmare a închiderii procedurii falimentului.

Mai mult, prin Decizia nr.10 din 2 decembrie 2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se „*In acceptiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.*”

Așadar, având în vedere articolele de lege citate mai sus, se reține că, organul de inspecție fiscală nu a verificat dacă, până la data declarării falimentului SC R SRL și radierii acestei societăți de la ORC, respectiv 24.03.2007 contribuabilul poate **face dovada** că a procedat la această măsură întrucât creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile și că nu-și mai poate recupera sumele de bani convenite de la debitorul falimentar nici în urma lichidării activului acestuia, nu a verificat dacă societatea a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra societății debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura

reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă operațiunii, **să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.**

Având în vedere cele reținute și prevederile legale enunțate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la faptul ca societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu „*regularizare client neîncasat*” aferente anului 2005, fără a stabili dacă falimentul clientului neîncasat a fost declarat în anul 2007 și dacă în această perioadă societatea avea posibilitatea înregistrării pe cheltuieli deductibile a acestei pierderi.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea contestatoare a procedat la scăderea din evidență a întregii creanțe deținută asupra societății și dacă au fost constituite provizioane cu atât mai mult cu cât cheltuiala a fost încadrată la art.21 alin.4 lit.o din Codul Fiscal ce prevede neacceptarea la deducere a pierderilor înregistrate la „*scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate pentru partea neacoperită din provizion*”, situație de asemenea relevantă pentru a putea determina starea de fapt fiscală în ceea ce privește suma delei.

Prin urmare, se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.108/10.06.2009, pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielii în sumă delei cu care a fost diminuată pierderea pe anii 2005 și 2006 și majorat profitul impozabil pe anul 2007 urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare, pe aceeași perioadă și pentru același impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță pe perioada până la declararea falimentului clientului neîncasat precum și de cele precizate prin prezenta decizie. La reanalizarea se vor avea în vedere și argumentele contestatoarei.

5. În ceea ce privește alte cheltuieli de exploatare, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilitatii acesteia în condițiile în care din documentele prezentate în susținerea contestației reiese că suma reprezintă contravaloarea unei proteze de gambă pentru o persoana salariată ce a suferit un accident de muncă, achiziționată din compensația pentru atingerea integrității corporale primită de la societatea de asigurări, compensație ce nu reprezintă venit impozabil pentru societate potrivit prevederilor actelor normative fiscale în vigoare.

În fapt, cu nota contabilă, societatea a înregistrat prin articolul contabil 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 461 "Debitori diverși" suma de reprezentând închidere debitor prescrist.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.4 lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, au stabilit că suma delei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor potrivit art.21 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece a achiziționat o proteză pentru unul din salariați care a suferit un accident de muncă din despăgubirea încasată de la societatea de asigurări ce a fost evidențiată pe venituri impozabile.

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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."

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art.22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit.n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;"

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile cheltuielile cu comercializarea bunurilor și prestarea serviciilor inclusiv cele reglementate de actele normative în vigoare.

Astfel, suma delei reprezentând „închidere debitor *prescris*”, înregistrată cu nota contabilă, prin articolul contabil 6588 ”*Alte cheltuieli de exploatare*” = 461” *Debitori diverși*” a fost încadrată de organele de inspecție fiscală ca reprezentând cheltuială nedeductibilă fiscal în baza art.21 alin.4 lit.o) din Codul fiscal, fără să se stabilească dacă această sumă reprezintă pierdere înregistrată la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită din provizion sau dacă reprezintă pierdere la scoaterea din evidență creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute de art.21 alin.2 lit.n) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație societatea prezintă în susținere factura fiscală nr..... ce a stat la baza înregistrării acestei cheltuieli reprezentând achiziția unei proteze de gambă pentru unul din salariați ce a suferit un accident de muncă, respectiv MD, certificatul de garanție al protezei, formularul pentru înregistrarea accidentului de muncă la Inspectoratul de stat teritorial pentru protecția muncii C, contractul individual de muncă, Declarația de acceptare a despăgubirii acordată de Interamerican în baza Contractului colectiv de asigurare, cererea de despăgubire, nota contabilă prin care suma delei este înregistrată în creditul contului 4012 “*furnizori*” și debitul contului 473.1”*Decontări din operații în curs de clarificare*” și un document centralizator din care rezultă că a obținut despăgubire de la societatea de asigurări I ce a fost evidențiată pe venituri, respectiv în contul 7581 “*Alte venituri din exploatare*” .

Față de documentele prezentate se reține că suma de...lei din factura fiscală de achiziție a unei proteze pentru unul din salariații societății ce a avut un accident de muncă corespunde cu suma înregistrată în contul 6588”*Alte cheltuieli de exploatare*” la data de 31.12.2005.

De asemenea, din documentele prezentate reiese că societatea a încasat de la societatea de asigurări I suma de lei: cu OP suma de lei și la data de 29.06.2005 suma de lei, reprezentând compensație pentru atingerea integrității corporale, sumă care potrivit art.43 și art.45 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, se acordă o singură dată salariaților ce au avut accidente și în urma cărora rămân cu leziuni permanente, nefiind venituri de natură salariale sau asimilate acestora.

Ca urmare, suma de lei reprezentând cheltuială cu achiziția unei proteze de gambă pentru salariatul societății ce a suferit un accident de muncă efectuată din suma încasată de la societatea de asigurări nu reprezintă cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile astfel că este necesar ca organul de inspecție fiscală să analizeze dacă suma delei primită de SC T SRL de la societatea de asigurări I reprezintă venit neimpozabil conform prevederilor art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

d) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;”

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă delei aferent cheltuielii de lei cu achiziționarea unei proteze pentru unul din salariați ce a suferit un accident de muncă, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze și sumele încasate de contestatoare de la societatea de asigurări sub forma despăgubirilor în sensul dacă acestea reprezintă neimpozabile în funcție de prevederile legale în vigoare și să stabilească dacă se mai datorează sau nu impozit pe profit suplimentar.

6. În ceea ce privește suma de - lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu diminuarea stocului de produse finite în condițiile în care nu a fost analizată influența operațiunii contabile efectuată de societate în ceea ce privește veniturile impozabile.

În fapt, cu nota contabilă, societatea a înregistrat prin articolul contabil 345 *”Produse finite”* = 117 *”Rezultatul reportat”* suma de - lei reprezentând stornare produse finite înregistrate inițial ca intrări de produse finite conform rapoartelor de producție pe perioada mai – noiembrie 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat inventarierea patrimoniului pe anul 2005, conform pct.16 din OMFP nr.1753/2004 și în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu sunt deductibile cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate neimputabile pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Contestatoarea susține că articolul contabil a fost efectuat pentru diminuare de stoc și nu reprezintă stornare iar suma de lei nu are legătură directă cu veniturile înregistrate în anul 2005 și înregistrarea corectă ce trebuia efectuată este 711 *”variația stocurilor”* = 345 *”produse finite”* cu suma de lei.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;

Conform pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ 41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care nu s-a încheiat contract de asigurare.

Potrivit celor de mai sus se reține că în anul 2006 societatea a întocmit nota contabilă de corectarea erorilor contabile din anul 2005 pe seama rezultatului reportat, efectuând articolul contabil 345 *”Produce finite” = 117” Rezultatul reportat”* pentru suma de - lei.

Referitor la această sumă organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă stornare produse finite înregistrate inițial ca intrări de produse finite conform rapoartelor de producție în perioada mai – noiembrie 2005 și au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile cu realizarea produselor finite aferente lipsurilor din gestiune neimputabile.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală se reține că potrivit notei contabile efectuată de societate, înregistrarea cu semnul minus, în debitul contului 345 *”Produce finite”*, reprezintă diminuarea stocului de produse finite așa cum rezultă din funcțiunea contului 345 *”produce finite”* prevăzută de OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“Contul 345 ”Produce finite”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite.

Contul 345 ”Produce finite” este un cont de activ.

În debitul contului 345 ”Produce finite” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar (711);[...]

În creditul contului 345 ”Produce finite” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711);[...]

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei.”

Prin urmare, se reține că la data de 31.12.2005 în soldul contului 345 "Produse finite" erau evidențiate produsele finite realizate aflate în stoc, astfel, înregistrarea efectuată de societate la data de 31.05.2006, cu semnul minus, prin debitul contului 345 "Produse finite" în corespondență cu creditul contului 117 "Rezultatul reportat" are ca efect diminuarea stocului de produse finite din anul 2005, stoc pentru care, potrivit celor prezentate în contestație, au fost evidențiate cheltuielile prin formula contabilă 601 "Cheltuieli cu materiile prime" = 301 "Materii prime" precum și veniturile prin formula contabilă 345 "Produse finite" = 711 "variația stocurilor" .

Potrivit funcțiunii contabile a contului 711 "Variația stocurilor" prevăzută de OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

Contul 711 "Variația stocurilor"

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

În creditul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);

În debitul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

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

Iar potrivit funcțiunii contabile a contului 121 "Profit sau pierdere":

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

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

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

- la sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786)[...];"

Conform celor de mai sus, rezultă că în anul 2005 societatea a evidențiat chetuielile și veniturile aferente stocului de produse finite realizat în acest exercițiu financiar, veniturile evidențiate în contul 711 "Variația stocurilor" fiind impozitate în anul 2005 iar organele de inspecție fiscală nu au analizat influența fiscală a înregistrării contabile 345 "Produse finite" = 117 "Rezultatul reportat" cu suma de -lei, în sensul diminuării rezultatului fiscal .

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă delei aferent sumei de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze operațiunea contabilă efectuată de societate în anul 2006, pentru corectarea stocului de

produse finite pe anul 2005 și influența fiscală a acestei înregistrări contabile, în funcție de cele prezentate în decizie și de prevederile legale în materie fiscală și în funcție de cele constatate la reanalizare să recalculeze obligațiile fiscale suplimentare privind impozitul pe profit, dacă este cazul.

7. Referitor la cheltuielile cu pierderile tehnologice, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu pierderile tehnologice aferente perioadei 01.10.2002 – 31.12.2004, înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal în anul 2005, în condițiile în care societatea nu prezintă în susținere documente din care să rezulte că au fost stabilite prin norme de consum tehnologice sau norme de consum proprii pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

În fapt, cu societatea a înregistrat prin articolul contabil 117 "Rezultatul reportat" = 371 "mărfuri" suma de lei reprezentând pierderi tehnologice rezultate în urma manipulării fierului vechi, înscrise în procesul verbal încheiat la data de 01.07.2005 cu SC R cu ocazia lichidării stocului de fier vechi existent pe platforma închiriată, întrucât societatea a omis să le înregistreze la momentul constatării acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste pierderi tehnologice aparțin perioadei 01.10.2002 – 30.06.2005 astfel că, au stabilit **valoarea pierderilor tehnologice pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2004 în sumă de lei ca fiind cheltuială nedeductibilă pe anul 2005** deoarece aparține unor exerciții financiare diferite și nu poate avea același tratament fiscal în anul 2005.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2005 :

"(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."

Conform 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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește pierderile tehnologice înregistrate pe cheltuielile deductibile fiscal ale anului 2005 dar care aparțin unor perioade fiscale anterioare se reține că, din punct de vedere contabil, reprezintă erori contabile care, potrivit pct.63 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

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

(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.[...]”.

Societatea a procedat la corectarea acestor erori pe seama rezultatului reportat, prin diminuarea stocului de mărfuri cu pierderile tehnologice stabilite la data de 01.07.2005 și care sunt aferente perioadei 01.10.2002 – 30.06.2005.

De asemenea, se reține că societatea a depus, în anul 2006, declarația rectificativă privind impozitul pe profit pe anul 2005 prin care a influențat cheltuielile deductibile fiscal pe anul 2005 cu pierderile tehnologice în sumă de lei.

În ceea ce privește cheltuielile cu pierderile tehnologice în sumă de lei, aferente perioadei 01.10.2002 – 31.12.2004, se reține că tratamentul fiscal pe această perioadă este diferit, respectiv:

Pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003 erau incidente prevederile art.9 alin.6 lit.b) din Legea nr.414/2004 privind impozitul pe profit conform căroră :

“(6) Sunt deductibile la calculul profitului impozabil:

b) perisabilitățile, în limitele prevăzute în normele aprobate prin hotărâre a Guvernului, care se vor elabora în termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi”.

Și ale pct.9.6 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care prevăd:

“9.6. Nu sunt considerate perisabilități și sunt deductibile la calculul profitului impozabil pierderile prevăzute în normele de consum tehnologic.”

Iar pe anul 2004 sunt incidente prevederile art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd că:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

și potrivit pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003 erau deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum tehnologic iar pe anul 2004 erau deductibile cheltuielile cu pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Ca urmare, tratamentul fiscal al cheltuielilor cu pierderile tehnologice este diferit pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003, respectiv se referă la pierderile tehnologice prevăzute de normele de consum tehnologic stabilite de organele de specialitate din domeniu în timp ce pierderile tehnologice pe anul 2004 se referă la pierderile tehnologice prevăzute de normele de consum proprii stabilite de fiecare agent economic pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Față de cele de mai sus se reține că procesul verbal încheiat la data de 01.07.2005 cu SC R SA a avut în vedere deșeurile de fier vechi depozitate pe platforma închiriată de la această societate și a vizat lichidarea stocului de fier vechi din acest depozit iar temeiul legal invocat fiind HG nr.111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipulării și depozitării mărfurilor solide și lichide, în vrac, în porturile maritime și fluviale românești, care prevăd:

“ART. 1

În cazul transportului de mărfuri solide și lichide, în vrac, cu nave maritime și fluviale, procentele maxime admise ca pierderi tehnologice datorate manipulării și depozitării în porturile maritime și fluviale românești sau în punctele izolate, în afara acestora, în care este aprobată de către autoritățile competente operarea navelor, precum și categoriile de mărfuri la care se aplică aceste procente sunt cele prevăzute în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

ART. 2

“(1) Pentru cantitățile de mărfuri care reprezintă pierderi tehnologice rezultate din operațiunile prevăzute la art. 1, acceptate de părțile contractante sau de către reprezentanții acestora și care se încadrează în procentele prevăzute în anexă, nu se datorează drepturi de import.”

Potrivit celor de mai sus se reține că actul normativ invocat se referă numai la manipularea și depozitarea mărfurilor solide și lichide în vrac în porturile maritime și fluviale pe și de pe nave și nu se referă la depozitarea mărfurilor în depozitele închiriate de la operator și nici la pierderile pe timpul transportului și manipulării mărfurilor pe traseul port-depozit.

De asemenea, pierderile tehnologice rezultate din operațiunile prevăzute de actul normativ și acceptate de părțile contractante, care se încadrează în procentele prevăzute de HG nr.111/2002, sunt stabilite în vederea exonerării agenților economici la plata drepturilor de import.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Directe, exprimat prin adresa, cu privire la speța în cauză:

“Trebuie avut în vedere că în perioada menționată au acționat :Legea nr.414/2002 [...] iar de la 1 ianuarie 2004, Legea nr.571/2003[...].

Totodată se va ține cont și de faptul că **procentele maxime admise ca pierderi tehnologice prin HG nr.111/2002**, se referă numai la manipularea și depozitarea mărfurilor solide și lichide, în vrac, porturile maritime și fluviale, **și nu privesc depozitul societății comerciale în cauză și/sau traseul depozit – port.**

Mai menționăm că potrivit art.2 alin.2 din hotărâre, aceste pierderi trebuiau specificate în declarația vamală de detaliu.

În acest cadrul legal, dacă în cazul prezentat, pierderile invocate nu sunt confirmate de operațiunile de import/export, valoarea acestora nu reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil.

Conform celor prezentate se reține că temeiul legal invocat pentru justificarea pierderilor tehnologice aferente perioadei 01.10.2002 – 31.12.2004 înregistrate pe cheltuielile deductibile ale exercițiului financiar 2005, respectiv HG nr.111/2002, nu este incident pierderilor tehnologice din operațiunile de manipulare a deșeurilor în depozitul închiriat ci se referă numai la manipularea și depozitarea mărfurilor solide și lichide în vrac în porturile maritime și fluviale pe și de pe nave, confirmate de părțile contractante în vederea exonetării la plata drepturilor de import.

Astfel, se reține faptul că societatea nu prezintă documente din care să rezulte că aceste pierderi tehnologice au fost stabilite prin norme de consum tehnologic pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003 sau prin normă de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu așa cum prevăd actele normative pe anul 2004.

Din motivele prezentate în decizie, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul contestatoarei conform căruia tratamentul fiscal aplicat acestor cheltuieli cu pierderile tehnologice pe anul 2005 trebuie să fie același și pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2004.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu pierderile tehnologice în sumă de lei care au majorat cheltuielile deductibile pe anul 2005 în baza celor înscrise în procesul verbal din data de 01.07.2005, astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent în sumă delei.

8. Referitor la cheltuielile cu energia electrică ce trebuia refacturată pe perioada noiembrie – decembrie 2005, pe anul 2006 și pe luna ianuarie 2007, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit în condițiile în care deși părțile au convenit prin contract ca beneficiarul să refactureze energia electrică prestatorului iar acesta să o includă în prețul prestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că pe perioada verificată vionța părților a fost respectată sau dacă clauza contractuală referitoare la acest aspect a fost anulată sau modificată.

Perioada verificată: noiembrie – decembrie 2005
ianuarie- decembrie 2006;
ianuarie 2007.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil energia electrică facturată de E în sumă totală de..... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât energia electrică trebuia refacturată către SC T SRL, așa cum s-a consemnat în raportul de inspecție fiscală parțială nr....., nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile cheltuielile cu comercializarea bunurilor și prestarea serviciilor inclusiv cele reglementate de actele normative în vigoare.

Potrivit celor de mai sus, se reține că prin raportul de inspecție fiscală parțială, încheiat pentru soluționarea decontului cu sumă negativă de TVA pe perioada 01.11.2005 – 31.01.2007, s-a constatat că societatea avea încheiat Contractul de închiriere cu SC T SRL, pentru spațiul din C și Contractul de prestări servicii ce are ca obiect debitarea, dezmembrarea, demontarea, sortarea deșeurilor de fier vechi.

Conform celor constatate prin raportul de inspecție fiscală parțială prin actul adițional, referitor la art.5.16 din Contractul, SC T SRL trebuia să refactureze energia electrică consumată la punctul de lucru A, către SC T SRL, deoarece contravaloarea acesteia va fi cuprinsă în prețul prestației .

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a emis facturi fiscale către SC T SRL numai pentru cheltuielile cu chiria și cu telefonul la punctul de lucru A.

Față de cele constatate, prin contestație societatea arată că „*din situația reală rezultată în cadrul activității punctului de lucru s-a constatat că **SC T SRL nu a înregistrat consumuri de energie electrică la punctul de lucru Anina, fapt pentru care nici SC T SRL nu a refacturat energia electrică și aceasta în mod justificat***”,

precum și

„*cheltuielile cu energia electrică sunt reale, au la bază facturi fiscale emise de către E SA iar SC T SRL a procedat la refacturarea energiei electrice consumate de singurul consumator din punctul de trafo al punctului de lucru A, care este în cazul nostru către Regia Națională a Pădurilor, Direcția Silvică Reșița, Ocolul Silvic A*”.

De asemenea, din contestație reiese că art.1 din actul adițional, modifică prevederile art.5.16 din Contractul de prestări de servicii, în sensul „**Beneficiarul va refactura prestatorului energia electrică consumată în punctul T M deoarece valoarea acesteia va fi cuprinsă în prețul prestației**”.

În susținerea contestației societatea depune deconturile de prestări servicii ale SC T SRL pe perioada mai, iunie, august, septembrie, octombrie și noiembrie 2005 la fiecare dintre acestea fiind atașate documente primare, respectiv note de recepție și constatare de diferențe fier nepregătit, bonuri de consum pentru produs/lucrare – A, respectiv A și rapoarte de producție emise de SC T SRL precum și un Certificat emis de Curtea de Apel prin care se menționează că prin Decizia a fost anulat în parte Raportul de inspecție fiscală parțială, cu privire la TVA aferentă cheltuielilor cu energia electrică ce trebuia refacturată către SC T SRL.

Din analiza documentelor prezentate la contestație rezultă cantitatea și valoarea prestațiilor de servicii ce trebuie decontată de SC T SRL prestatorului SC T SRL, conform contractului, faptul că societatea a recepționat materiale constând în fier nepregătit, cablu, motoare, etc. primite de la SC TE SA cantitatea și valoarea fierului nepregătit dată în consum la punctul de lucru A, cantitatea și valoarea fierului pregătit rezultată ca urmare a prelucrării fierului nepregătit la punctul de lucru A și care este aceeași cu cantitatea de fier nepregătit dată în consum la acest punct de lucru. **Potrivit celor prezentate rezultă că la punctul de lucru A au fost prestate servicii de transformare a fierului nepregătit în fier pregătit ce au fost decontate de SC T SA prestatorului SC T SRL.**

Ca urmare, susținerea contestației potrivit căreia SC T SRL nu a înregistrat consumuri de energie electrică la punctul de lucru Anina și de aceea nu a refacturat energia electrică nu este justificată întrucât din documentele prezentate rezultă contrariul.

Mai mult, se reține că societatea recunoaște prin contestație că aceste cheltuieli cu energia electrică sunt reale și că a refacturat singurului consumator din punctul de trafo al punctului de lucru A, care este Ocolul Silvic A, fără să precizeze dacă prestatorul SC TSRL, pentru serviciile prestate la punctul de lucru Anina, a consumat energie electrică din același punct trafo sau dintr-un alt punct trafo, respectiv TM, așa cum se menționează în contestație.

De asemenea, se reține și faptul că societatea nu prezintă un document din care să rezulte că părțile ar fi convenit ca beneficiarul să achite contravaloarea energiei electrice consumate de prestator și să nu mai refactureze contravaloarea acesteia prestatorului iar prestatorul să nu includă contravaloarea energiei electrice consumată în prețul prestației, din deconturile prezentate rezultând doar numărul avizului de expediție, data cântar, cantitatea, diferențele apărute între cantitățile de la punctul de lucru Anina și cantitățile la platforma A, cantitatea finală la SC T SA, prețul în valută, cursul valutar și valoarea cantităților la SC T SA, respectiv contravaloarea prețului prestației în funcție de cantitatea de fier pregătit, fără a se prezenta detaliat structura prețului prestației pe elemente de tarif, adică materiale, manoperă, energie electrică, etc..

Conform celor de mai sus **se reține că au fost prestate servicii la punctul de lucru A, că societatea nu a refacturat energia electrică primită de E SA către prestatorul SC T SRL și nu se prezintă în susținere documente din care să rezulte că ar fi refacturat energia electrică către SC T SRL consumată dintr-un alt punct trafo decât A iar din documentele prezentate nu reiese că părțile ar fi convenit ca beneficiarul să achite contravaloarea energiei electrice consumate de prestator și să nu mai refactureze contravaloarea acesteia prestatorului iar prestatorul să nu includă contravaloarea energiei electrice consumată în prețul prestației.**

Pe cale de consecință, se reține că refacturarea energiei electrice de societate către prestator este voința părților stabilită în scris prin act adițional la contractul de prestări servicii iar societatea nu aduce argumente sau documente din care să rezulte că pe perioada verificată a fost anulată voința părților exprimată în scris.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia în dosarul aflat pe rolul Curții de Apel a fost anulat în parte raportul de inspecție

fiscală parțială și pârâtele ANAF - Activitatea de inspecție fiscală au fost obligate să restituie TVA în sumă de lei, motiv pentru care și aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în soluțiile pronunțate prin sentințe ale instanțelor judecătorești se ține cont de documente și prevederi legale aplicabile doar cauzelor respective iar acestea sunt opozabile doar societăților pe numele cărora au fost emise nereprezentând izvor de drept în soluționarea altor cauze.

Ca urmare, se va respinge contestația a neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă delei aferent cheltuielilor cu energia electrică în sumă totală delei ce au influențat pierderea pe anii 2005 și 2006 și profitul impozabil pe anul 2007.

9. Referitor la cheltuielile cu cazarea pe anul 2006 și pe anul 2007

9.a) În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea pe anul 2006 și pe luna aprilie 2007, cauza supusă soluționării este dacă măsura de considerare a respectivei cheltuieli drept nedeductibilă fiscal este legală în condițiile în care societatea prezintă documente justificative, respectiv ordine de deplasare, facturi fiscale pentru servicii de cazare și note de plată, care fac dovada că au fost efectuate pentru administratorul societății și care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată : anul 2006;
aprilie 2007.

În fapt, pe anul 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu cazarea în sumă de lei și pe luna aprilie 2007 în sumă de lei ce nu au fost acceptate la deducere pe motiv că persoanele nu au calitatea de salariat sau administrator al societății.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că facturile emise de SC A SA pentru serviciile de cazare se referă la administratorul societății GV și la consilierul juridic M .

În drept, potrivit art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...] e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;”

Iar conform prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările, în vigoare pe anul 2007:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...] e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori;”

și ale pct.27 și 28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.

28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv raportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel raportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în situația în care în anul 2006 societatea a realizat profit în perioada curentă cheltuielile cu cazarea în țară a administratorului societății sunt deductibile fiscal iar pe anul 2007 sunt deductibile cheltuielile cu cazarea în țară a administratorului societății .

Din raportul de inspecție fiscală nr..... ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată reiese că administratorul societății este domnul VG.

Se reține că la dosarul cauzei sunt anexate ordinele de deplasare pentru administratorul societății G V la diverse societăți comerciale din B pentru ședințe ale Consiliului de Administrație sau Adunării Generale a Acționarilor, negociere de contracte sau verificarea actelor contabile de încheiere a exercițiului financiar, semnate și ștampilate de societatea comercială la care s-a deplasat, respectiv SC S SA B și SC L SA B, facturile fiscale pentru servicii de cazare emise de SC A SA pe numele societății contestatoare și note de plată anexate la acestea.

Facturile fiscale emise de SC A SA prezentate de contestatoare sunt: nr....., nr....., nr....., nr....., nr....., nr....., nr....., nr....., nr....., și nr.....

Din analiza notelor de plată anexate la facturile fiscale reiese că la rubrica “nume” este înscris în unele cazuri “Mr. G V” iar în altele numai “Mr. V” sau “V”. De asemenea, unele dintre acestea prezintă la aceeași rubrică numele “Mr. JV” sau “Mr. TV” iar în ceea ce privește factura nr..... este emisă pentru suma delei iar notele de plată anexate au înscris la rubrica “nume” T .

Ca urmare, având în vedere că pe anul 2006 societatea a realizat profit impozabil iar organele de inspecție fiscală, urmare a influențării rezultatului fiscal cu cele constatate au stabilit profit pe trim.III 2006, faptul că o parte din aceste documente fac dovada că aceste cheltuieli cu cazarea au fost efectuate, parțial, pentru administratorul societății și nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra deductibilității fiscale acestor cheltuieli.

Astfel, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de..... lei aferent cheltuielilor cu cazarea în sumă delei , urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acestea cheltuieli cu cazarea pe baza documentelor prezentate de contestatoare și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea are drept de deducere total sau parțial a acestor cheltuieli și pe cale de consecință dacă datorează impozit pe profit suplimentar.

9.b) Referitor la cheltuielile cu cazarea pe anul 2006 și pe anul 2007, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilitatii cheltuielilor cu cazarea în țară și străinătate pentru diverse persoane în condițiile în care societatea nu aduce în susținere documente din care să rezulte că personalul are calitatea de salariat sau administrator al societății.

Perioada verificată: ianuarie –decembrie 2006
ianuarie – mai 2007.

În fapt, pe perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu cazarea ce nu au fost acceptate la deducere pe motiv că persoanele care au beneficiat de aceste cheltuieli nu au calitatea de salariat sau administrator al societății.

În drept, potrivit art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

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

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;”

Iar conform prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările, în vigoare pe anul 2007:

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

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori;”

și ale pct.27 și 28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.

28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu cazarea în țară efectuate de persoane ce au calitatea de salariat sau administrator al societății.

Societatea prezintă în susținere doar facturile fiscale emise pentru serviciile de cazare de către I SRL, SC C SRL, SC H, SC E SRL și SC A SA. În cazul facturilor fiscale emise de SC A SA sunt anexate și notele de plată emise pe numele a diverse persoane fizice, altele decât administratorul societății.

Prin contestație societatea susține că persoanele la care face referire organul de inspecție fiscală sunt persoane delegate oficial de către G pentru care societatea are obligația de a asigura cazarea acestora pe perioada în care asigură inspecția, reparația sau întreținerea utilajelor iar în perioada verificată societatea a prezentat corespondența cu partea străină însă nu s-a ținut cont de aceasta.

Față de argumentul contestatoarei reținem că aceste cheltuieli cu cazarea personalului străin delegat pentru efectuarea inspecției, reparațiilor și întreținerii utilajelor intră în costul serviciilor prestate și nu pot reprezenta

cheltuieli cu cazarea efectuate de personalul salariat al societății, aceste persoane neavând calitatea de salariat al societății sau administrator așa cum prevăd actele normative fiscale în vigoare.

Ca urmare, se reține că societatea nu aduce în susținere alte argumente sau documente din care să rezulte că aceste cheltuieli cu cazarea în țară și în străinătate în sumă totală de lei au fost efectuate pentru personalul salariat al societății sau administrator al societății.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia în dosarul aflat pe rolul Curții de Apel a fost anulat în parte raportul de inspecție fiscală parțială și pârâtele ANAF - Activitatea de inspecție fiscală au fost obligate să restituie TVA în sumă de lei, motiv pentru care și aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în soluțiile pronunțate prin sentințe ale instanțelor judecătorești se ține cont de documente și prevederi legale aplicabile doar cauzelor respective iar acestea sunt opozabile doar societăților pe numele cărora au fost emise nereprezentând izvor de drept în soluționarea altor cauze.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în cuantum de lei aferent cheltuielilor cu cazarea în sumă totală de lei.

10. În ceea ce privește cheltuieli cu obiecte de inventar și reparații pentru m/n V, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: anul 2006

În fapt, nu au fost acceptate la deducere, pe anul 2006, cheltuielile cu obiectele de inventar (pavilioane, cerșafuri, paturi, saltele, etc.) pentru nave ce nu aparțin societății, în sumă de ... lei, nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere, pe perioada mai-iunie 2006, cheltuielile cu reparații pentru m/n V în sumă de lei. Societatea în calitate de agent, conform Contractului de agenturare, încheiat cu T trebuia să factureze aceste reparații societății cu care a încheiat contractul însă contestația a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea acestora.

Cheltuielile cu reparațiile nu au fost acceptate la deducere nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pentru cheltuielile cu reparațiile societatea nu aduce în susținere nici un fel de argument.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căror:

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

- a) motivele de fapt și de drept; [...]*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste aceste sume, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor în sumă de lei și impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei delei reprezentând cheltuieli cu reparațiile ce trebuiau facturate către societatea contractantă.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia întrucât instanța judecătorească a anulat parțial raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală în mod obligatoriu trebuie să accepte la deducere baza de impozitare a TVA nu poate fi reținută deoarece raportul de inspecție fiscală nu a fost anulat pentru TVA în sumă de lei aferentă cheltuielilor cu obiectelor de inventar utilizate pentru nave ce nu aparțin societății.

11. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit,

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei au fost calculate în sarcina societății majorări de întârziere aferente în cuantum de lei.

Prin decizia de soluționare a contestației s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă lei și s-a

respins contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de lei astfel încât, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*" societatea datorează și accesoriile aferente, în sumă de lei.

De asemenea, a fost desființată decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei, pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, în urma reanalizării debitelor, să recalculeze cuantumul majorărilor de întârziere datorate.

12. Referitor contestația împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra Deciziei de nemodificare a bazei de impunere, în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații pentru acest capăt de cerere.

În fapt, societatea contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere .

Prin contestație societatea nu aduce în susținere argumente sau documente referitoare la Decizia de nemodificare a bazei de impunere.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

- “ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*
- c) **motivele de fapt și de drept ,***
 - d) **dovezile pe care se întemeiază contestația ”.***

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit căror :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căror :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se retine ca societatea, deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nu aduce argumente referitoare la acest act administrativ, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.19 alin.1, art.21 alin.1, art.21 alin.2 lit.e, i, n, art.21 alin.3 lit.b, art.21 alin.4 lit.c și lit.o din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, 22, 27, 28, 32, 34, 41 și 44 din HG nr.44/2004, art.206 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003, republicată, ale pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală **pentru suma de lei, reprezentând:**

- impozit pe profit;
-majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC T SA ca neîntemeiată **pentru suma de lei**, reprezentând
impozit pe profit;
lei majorări/penalități de întârziere de întârziere aferente
impozitului pe profit.

3. Respingerea contestației formulată de SC T SA ca nemotivată **pentru suma de lei**, reprezentând impozit pe profit.

4. Respingerea contestației formulată de SC T SA ca nemotivată în ceea ce privește Decizia de nemodificare a bazei de impunere.

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

