



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 114 /2014
privind soluționarea contestațiilor depuse de
Regia .X.
înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907913/11.12.2013 și nr.920222/14.02.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresele nr..X./2013 și nr..X./2014, înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907913/11.12.2013 și nr.920222/14.02.2014 cu privire la contestațiile formulate de Regia .X., denumită în continuare .X., cu sediul în Municipiul .X., sector .X., b-dul .X., nr..X., având cod de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul .X..

Contestația nr..X./2013 a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X./2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 prin care s-a stabilit de plată suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente TVA,
- **.X. lei** vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate,
- **.X. lei** accesorii aferente vărsămintor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Contestația nr..X./2014 a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, prin care s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de **.X.**

lei, din care s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit TVA suplimentară și rămasă de plată în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

Contestația nr..X./2013 a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv 17.10.2013 conform mențiunii olografe aplicate pe titlul de creanță menționat mai sus, și de data transmiterii prin poștă a contestației, respectiv data de 18.11.2013, conform plicului de înaintare a acesteia, anexat de asemenea, la dosarul cauzei, contestația fiind înregistrată la Direcția generală .X. în data de 20.11.2013 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Contestația nr..X./2014 a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014, respectiv .X./2014 conform mențiunii olografe aplicate pe titlul de creanță menționat mai sus, și de data înregistrării contestației la Direcția generală .X., respectiv .X./2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile pct.9.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale ori alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestațiilor conexe formulate de .X..

I. .X. contestă Deciziile de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr. .X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X./, precizând faptul că s-a stabilit suplimentar în sarcina sa TVA de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă gratuităților pentru toate categoriile de persoane beneficiare (veterani de război, eroii revoluției etc.);

- TVA în sumă de .X. lei aferentă gratuităților pentru pensionari;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă reducerilor de tarif de 50%.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X. a beneficiat de mai multe tipuri de subvenții, regia precizează că lunar, solicită subvenția pentru acoperirea diferenței dintre costurile înregistrate de operatorul de transport rutier sau transportatorul autorizat după caz, pentru efectuarea serviciului și sumele efectiv încasate ca urmare a efectuării transportului, conform art.17 lit.n) din Legea nr.92/2007 privind serviciile de transport public local, sumă ce este virată de la bugetul local, prin ordin de plată, fără a fi repartizată pe destinații, respectiv categorii de beneficiari, motiv pentru care, consideră că argumentația echipei de control potrivit căreia regia primește subvenție pentru 60% din cheltuielile pentru activitatea de transport public de călători este irelevantă, având în vedere că sumele care i-au fost alocate de la bugetul local au fost stabilite ca diferență între cheltuielile și veniturile înregistrate în evidența contabilă a sa.

Astfel, .X. menționează că, lunar, după închiderea balanței de verificare a lunii anterioare, a transmis Primăriei Municipiului .X., situația subvenției calculată ca diferență dintre cheltuielile și veniturile înregistrate pentru luna respectivă, detaliată pe anexe, după modelul Normelor metodologice emise de Ministerul Finanțelor Publice nr.46260/1993, cu completările nr.30817/1994, susținând totodată, că deși prevederile legale menționate mai sus au fost abrogate prin OG nr.86/2001 privind serviciile regulate de transport public local de călători, aprobată prin Legea nr.284/2002 și pusă în aplicare de HG nr.828/2003, anexele s-au transmis din eroare în aceeași formă, fără să stea la baza determinării și justificării necesarului de subvenție pentru activitatea de transport public de persoane.

.X. citează prevederile pct.18 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 01.01.2010 și susține că în urma inspecției fiscale finalizată în luna decembrie 2008, efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., s-a stabilit că regia are obligația, conform prevederilor Codului fiscal, de a colecta TVA pentru serviciul de transport prestat beneficiarilor HCG.X. nr.36/1999 (salariați ai Consiliului General .X. și ai structurilor subordonate). Astfel, echipa de control a cuantificat valoric, pe baza situațiilor permiselor acordate lunar persoanelor care au dreptul la transport gratuit conform prevederilor HCG.X. nr.36/1999, TVA aferentă destinată bugetului de stat.

Regia susține că începând cu data de 01.01.2010, prevederile pct.18 din Normele metodologice au fost modificate, astfel că a colectat TVA pentru serviciul de transport prestat beneficiarilor tuturor reglementărilor legale care prevăd gratuitate pentru anumite categorii la transportul public de persoane (veterani, invalizi, văduve de război - Legea nr.44/1994, deținuți politici, persoane persecutate politic - Decret Lege nr.118/1990 și Legea nr.189/2000, eroi martiri ai revoluției din 1989 precum și ai Revoltei de la Brașov din 1987–Legea nr.341/2004, salariați ai Consiliului General .X. și ai instituțiilor subordonate - HCG.X. nr.36/1999, abrogată prin HCG.X. nr.167/2010, salariați ai Consiliului General .X. și ai structurilor subordonate-HCG.X. nr.33/2011), afirmând totodată că pentru aceste categorii de persoane suma subvenției acordată poate fi determinată valoric pe baza evidenței clare, în funcție de numărul legitimațiilor emise și tariful corespunzător aplicat.

.X. menționează că prevederile legale care acordă gratuități anumitor categorii de utilizatori ai transportului public de persoane nu specifică în mod expres tipul de abonament asociat facilității acordate, respectiv echivalentul valoric al acesteia și în consecință, nu se „susține” constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia justificarea subvenției obținută s-a făcut în mod eronat la o valoare mai mică, deoarece regia a aplicat un tarif mai mic.

De asemenea, .X. susține că pensionarii cu domiciliul stabil în .X., indiferent de quantumul pensiei, beneficiază conform HCG.X. nr.139/2006 de transport gratuit (100%) pe mijloacele de transport în comun aparținând regiei, în baza talonului de pensie și a cărții de identitate (fără a utiliza card electronic de călătorie), astfel că pentru această categorie de beneficiari nu există o evidență distinctă a

numărului real de beneficiari. Având în vedere faptul că estimarea numărului de pensionari care utilizează efectiv facilitatea de transport gratuit nu poate fi realizată cu acuratețe, s-a renunțat la evidențierea distinctă a acestei categorii.

Prin urmare, .X. precizează că subvenția acordată nu poate fi determinată valoric pentru această categorie de călători, conform prevederilor Codului fiscal și nu se poate colecta TVA.

Totodată, consideră ca fiind nelegală constatarea echipei de control potrivit căreia regia avea posibilitatea calculării subvenției încasate pentru gratuitatea acordată pensionarilor folosind un număr statistic al acestora sau un număr mediu.

În consecință, .X. menționează că în calculul TVA pentru gratuitatea acordată pensionarilor cu domiciliul în municipiul .X., din care a rezultat un debit suplimentar de plată pentru regie, pentru perioada 2007-2011, echipa de control a utilizat în mod arbitrar un număr maximal estimat de pensionari ca și utilizatori efectivi ai transportului public de persoane fără a ține cont de dublarea facilității acordate, o parte din aceștia regăsindu-se în cadrul altor categorii de beneficiari de gratuitate la transport (veterani, deținuți politici, persoane persecutate politic).

Mai mult, .X. susține că nu are capacitatea de a transporta un număr atât de mare de călători și prin urmare, calculul prezentat de organele de inspecție fiscală este în mod evident nesustenabil din punct de vedere al exploatării efective.

În plus, .X. menționează că încă de la apariția HCG.X. nr.139/2006 a făcut demersuri în vederea eliberării de carduri de călătorie pentru pensionari, acestea reprezentând un instrument de acces și legitimare în mijloacele de transport aparținând regiei, pentru a putea estima numărul de pensionari care utilizează efectiv facilitatea de transport gratuit. Astfel, periodic au fost întocmite drafturi de modificare în acest sens a HCG.X. nr.139/2006 prin care se acordă gratuitate pensionarilor cu domiciliul stabil în municipiul .X..

În susținerea argumentației prezentate, .X. precizează neobligativitatea existenței unei legături între valoarea deductibilă și valoarea colectată.

De asemenea, referitor la impozitarea subvenției din punct de vedere al TVA, .X. precizează că nu există în prezent hotărâri ale instanțelor în drept care să oblige la constituirea unei baze de impozitare a acesteia.

Având în vedere cele prezentate, precum și prevederile legale în vigoare referitoare la determinarea bazei de impozitare a subvenției din punct de vedere al TVA și modul cum a fost stabilită și alocată regiei, .X. consideră ca fiind fără obiect Deciziile de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X..

Referitor la stabilirea bazei de impunere a impozitului pe profit, .X. apreciază că stabilirea nedeductibilității anumitor cheltuieli s-a făcut arbitrar și trebuie reanalizată astfel încât să se determine clar impozitul pe profit datorat pentru perioada la care face referire.

II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale

.X., au efectuat inspecții fiscale la .X. care au cuprins perioada 01.09.2007–31.03.2013 pentru TVA, perioada 01.01.2006-31.12.2011 pentru impozit pe profit și perioada 01.01.2007-31.12.2011 pentru vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții la asigurările sociale de stat, în urma cărora au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014, care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014, contestate.

1) În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă subvențiilor încasate de la Primăria Municipiului .X.:

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a încasat lunar, în perioada verificată o subvenție de la Consiliul General al Municipiului .X. care reprezintă „diferențe de preț și tarif”, aceasta fiind justificată în luna următoare pe baza unor situații întocmite de regie, astfel:

- „Calculul resurselor financiare pentru asigurarea funcționalității transportului public de călători pe luna (...)”, prin care regia primește subvenție pentru 60% din cheltuielile pentru activitatea de transport public de călători (materiale și piese de schimb, combustibil și lubrefianți, energia electrică, apă, gaze, cheltuieli de personal,

amortizare mijloace fixe și provizioane, taxe și impozite) pe care o justifică către Primăria Municipiului .X. (Anexa nr.1);

- „Calculul resurselor financiare pentru asigurarea gratuităților prevăzute în actele normative în vigoare pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul public de călători (urban și preorășenesc)” (Anexa nr.2);

- „Calculul resurselor financiare pentru asigurarea reducerilor de tarif acordate pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul public de călători (urban și preorășenesc)” (Anexa nr.3);

- „Calculul necesarului de subvenție reprezentând diferența de tarif alocată de la bugetul Municipiului .X. pentru transportul public de călători, inclusiv subvențiile pentru abonamente gratuite și reduceri”, (Anexa nr.4), acesta centralizând toate resursele financiare justificate prin anexele mai sus menționate, precum și diferența de tarif aferentă celorlalte titluri de călătorie.

Ca bază legală pentru justificarea subvenției încasată de la Primăria Municipiului .X., regia a menționat „Normele metodologice” nr..X./1993 și nr..X./1994 în care sunt prezentate Anexele nr.1, nr.2, nr.3 și nr.4.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că Anexele nr.1 și nr.4 sunt modificate ca și conținut fără a avea o bază legală.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a beneficiat de mai multe tipuri de subvenții, respectiv:

- pentru funcționalitatea transportului public de călători;
- pentru gratuitățile acordate anumitor categorii de cetățeni în legătură cu transportul public de călători;
- pentru reducerile acordate anumitor categorii de cetățeni în legătură cu transportul public de călători;
- pentru „Diferența de tarif aferentă celorlalte titluri de călătorie” sau „Diferența între cheltuieli și venituri”.

Referitor la subvenția acordată pentru funcționalitatea transportului public de călători, prin care regia primește subvenție pentru 60% din cheltuielile pentru activitatea de transport public de călători (materiale și piese de schimb, combustibil și lubrefianți, energia electrică, apă, gaze, cheltuieli de personal, amortizare mijloace fixe și provizioane, taxe și impozite) pe care o justifică către Primăria

Municipiului .X., organele de inspecție fiscală au constatat că regia nu a colectat TVA la suma încasată, deoarece nu îndeplinește prevederile pct.18 alin.(1) din HG nr.44/2004 dat în aplicarea prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește subvenția pentru gratuitățile la transportul public urban, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost acordate anumitor categorii de persoane, astfel:

- pensionarii cu domiciliul stabil în .X., indiferent de cuantumul pensiei, au beneficiat de gratuitate de 100% pe mijloacele de transport în comun aparținând .X. în baza actului de identitate și a ultimului talon de pensie, conform HCG.X. nr.139/2006;

- veteranii de război și văduvele de război, revoluționarii, persoanele persecutate politic au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordată sub formă de abonamente lunare pe toate traseele în baza Legii nr.44/1994 republicată, privind veteranii de război, precum și unele drepturi ale invalizilor și văduvelor de război;

- eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989 au beneficiat de gratuitate la transportul public în comun acordată sub formă de abonamente lunare pe toate traseele în baza Legii nr.341/2004 a recunoștinței față de eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989;

- persoanele foști deținuți politici, deportate în străinătate, au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordată sub formă de abonamente lunare pe toate traseele în baza Decretului-Lege nr.118/1990, republicat;

- persoanele persecutate politic, detașamente de muncă forțată, au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordată sub formă de abonamente lunare pe toate traseele în baza Legii nr.189/2000 republicată;

- membrii Consiliului General al Municipiului .X.i, precum și personalul din instituțiile administrației publice din municipiul .X.au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordată sub formă de legitimații de călătorie pe toate traseele în baza HCG.X. nr.36/1999 și nr.33/2011.

Referitor la reducerea tarifului cu 50% la transportul urban pentru anumite categorii de persoane, care au circulat în baza unor legitimații de transport lunare eliberate de .X., organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost acordate astfel:

- elevilor și studenților din învățământul de stat al municipiului .X., de la cursurile de zi, elevilor și studenților bursieri ai statului român la abonamente pentru transportul în comun în baza HG nr.309/1996 și a Normelor aprobate prin OMECTS nr.4055/1996, respectiv HCG.X. nr.129/1996 privind acordarea unor reduceri și scutiri la tarifele de transport și a Normelor aprobate prin OMECTS nr.329/2007;

- donatorilor onorifici de sânge la abonamente pentru transportul în comun în baza HG nr.1364/2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, .X. a procedat astfel:

- pentru gratuități, a justificat subvenția primită prin Anexa nr.2 „Calculul resurselor financiare pentru asigurarea gratuităților (...) în legătură cu transportul public de călători (urban și preorășenesc)” în care numărul de persoane beneficiare pe tipuri de gratuități este înmulțit cu tariful pe abonamentul pe una/două linii, tarif ce include TVA, astfel:

- pentru veteranii de război și văduvele de război, persoanele persecutate politic, eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române, persoanele foști deținuți politici etc., .X. a colectat TVA aferentă subvenției calculată prin înmulțirea tarifului unui abonament lunar pe două linii (cu TVA inclusă) cu numărul de persoane beneficiare, dar numai începând cu ianuarie 2010, declararea acestei taxe pe valoarea adăugată efectuându-se abia în luna aprilie 2010;

- pentru membrii Consiliului General al Primăriei Municipiului .X., .X. a colectat TVA aferentă subvenției primită, justificarea acesteia cuprinzând numărul de persoane beneficiare înmulțit cu tariful unui abonament pe toate liniile, tarif ce include TVA. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a evidențiat și colectat TVA pentru perioada septembrie 2007-decembrie 2008 abia în luna decembrie 2008. Pentru perioada ianuarie 2009-iulie 2010, respectiv mai 2011-martie 2013, .X. a colectat TVA lunar. În perioada august 2010-aprilie 2011 aceste gratuități nu au mai fost acordate.

- pentru pensionari, în perioada septembrie 2007-decembrie 2008, justificarea subvenției primită s-a efectuat prin înmulțirea numărului statistic de pensionari din .X. cu tariful unui abonament lunar (inclusiv TVA) pe o linie de transport, cu toate că gratuitatea a fost acordată pentru toate liniile. În perioada 2009-2011, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu a mai justificat gratuitățile la transport pentru pensionari considerând că de la apariția HCG.X. nr.139/2006 estimarea numărului de pensionari care utilizează efectiv facilitatea de transport gratuit nu poate fi realizată cu acuratețe,

gratuitatea de care beneficiază aceștia regăsindu-se în diferența dintre costurile înregistrate și veniturile încasate aferente prestației. Pentru această gratuitate acordată pensionarilor în perioada septembrie 2007-decembrie 2011, .X. nu a colectat TVA.

- pentru subvenția primită aferentă reducerii de tarif cu 50% la transportul urban, .X. a justificat valoarea subvenției înmulțind numărul de persoane beneficiare (elevi, studenți, donatori onorifici de sânge) cu tariful unui abonament pe o linie, două sau toate liniile, tarif ce include TVA și nu a colectat TVA.

Față de cele analizate, și având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.18 alin.(1) din HG nr.44/2004 dat în aplicarea art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.09.2007-31.12.2009, respectiv în perioada 01.01.2010-31.03.2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) .X. a colectat TVA cu întârziere din subvenția încasată pentru gratuitate de care au beneficiat membrii Consiliului General al Municipiului .X., precum și personalul din instituțiile administrației publice locale din Municipiul .X.;

b) pentru categoriile de cetățeni, respectiv veteranii de război și văduvele de război, revoluționarii, persoanele persecutate politic, eroii-martiri, persoanele foști deținuți politici, .X. a colectat TVA din subvenția încasată, care a fost justificată și calculată prin înmulțirea abonamentelor pentru două linii cu numărul de persoane beneficiare, începând cu luna ianuarie 2010, contrar faptului că aceste categorii beneficiază potrivit prevederilor Legii nr.44/1994, Decretului-Legea nr.118/1990, Legii nr.189/2000 și Legii nr.341/2004 de gratuitate pe toate liniile de la data intrării în vigoare a acestora.

Astfel, justificarea subvenției s-a făcut în mod eronat la o valoare mai mică, deoarece .X. a aplicat un tarif mai mic, iar pentru diferența calculată de organele de inspecție fiscală, care reprezintă subvenție legată direct de prețul unui abonament pe toate liniile, în temeiul art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, s-a procedat la calcularea TVA, rezultând un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

c) pentru gratuitățile acordate pensionarilor, .X. nu a colectat TVA pentru întreaga perioadă verificată.

Pentru perioada 2007-2008, .X. a calculat necesarul de resurse financiare aferente gratuităților acordate pensionarilor pentru un abonament lunar pe o linie cu TVA inclus, fără a colecta TVA, folosind

ca număr informațiile statistice, procedură la care s-a renunțat începând cu anul 2009, pe motiv că acest număr nu poate fi stabilit „cu acuratețe”, gratuitatea regăsindu-se în diferența dintre costurile înregistrate și veniturile încasate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că justificarea subvenției încasate se face în mod eronat la o valoare mai mică, deoarece .X. a aplicat un tarif mai mic, iar pentru diferența calculată de echipa de control care reprezintă subvenție legată direct de preț aferent unui abonament pe toate liniile, în temeiul art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, s-a procedat la calcularea TVA, rezultând un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru perioada ianuarie 2009-martie 2013, pe baza numărului statistic de pensionari din .X. (publicat pe site-ul INS), organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea reprezentând subvenția încasată pentru gratuitatea acordată acestora, prin înmulțirea numărului mediu de pensionari cu tariful unui abonament pe toate liniile, tarif ce include TVA, la care, în temeiul art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, a procedat la calcularea TVA, rezultând un debit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei potrivit adresei nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014.

d) Referitor la subvenția acordată pentru reduceri, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a justificat acest tip de subvenție folosind ca elemente de calcul numărul de persoane beneficiare și tariful unui abonament pe o linie, două sau toate liniile, tarif ce include TVA, fără a calcula TVA asupra diferenței de 50% solicitată și încasată ca subvenție de la Primărie, cu toate că pentru suma încasată de la beneficiarii acestor reduceri, .X. a colectat TVA.

În baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precum și cu cele ale pct.18 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară aferentă acestei subvenții încasate pentru perioada verificată în sumă de .X. lei.

e). Referitor la subvenția pentru „Diferența de tarif acordată celorlalte titluri de călătorie” sau „Diferența între cheltuieli și venituri”, din Anexa centralizatoare nr.4 „Calculul necesarului de subvenție reprezentând diferența de tarif alocată de la bugetul Municipiului .X. pentru transportul public de călători, inclusiv subvențiile pentru abonamente gratuite și reduceri”, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a calculat „diferența de tarif cuvenită” (acoperirea

diferenței dintre cheltuieli și venituri aferente activității de transport), prin scăderea din cheltuielile aferente prestației de transport public a veniturilor proprii din încasări, iar aceasta are următoarea componență:

- diferența de tarif aferentă abonamentelor gratuite;
- diferența de tarif aferentă abonamentelor cu reducere 50%;
- diferența de tarif aferentă celorlalte titluri de călătorie.

Diferența de tarif aferentă celorlalte titluri de călătorie rezultă prin scăderea din diferența de tarif convenită a diferenței de tarif aferentă abonamentelor gratuite și a abonamentelor cu reducere de 50%. Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea totală a subvenției pe care .X. a primit-o de la Primăria Municipiului .X. nu a fost afectată de acest mod de calcul, în sensul că suma justificată de regie este suma încasată, schimbându-se doar modul de repartitie a acestora pe componentele de mai sus menționate.

2) În afara deficiențelor prezentate la pct.1), organele de inspecție fiscală au constatat și alte deficiențe pentru care au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, respectiv:

a) TVA în sumă de .X. lei, întrucât:

- .X. nu a colectat TVA aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate peste limita prevăzută de lege,

- a dedus TVA din facturile emise de SC .X. SRL în anul 2007, reprezentând lucrări de construcții montaj prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să autolichideze taxa prin nota contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată",

- în luna decembrie 2008, în decontul D300, .X. a preluat eronat la rândul 32 "Soldul sumei negative a TVA reportată din perioada fiscală precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare",

- a dedus TVA în sumă totală de .X. lei din facturile emise de SC .X. SRL în baza contractului de prestări servicii nr..X./2012, reprezentând recuperarea contribuțiilor FNUASS, în condițiile în care aceste contribuții nu intră în sfera de aplicare a TVA,

- a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu utilitățile în baza contractului de asociere în participațiune cu SC .X. SA, TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în condițiile în care acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale .X..

b) pentru TVA stabilită suplimentar, mai sus menționată, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

c) impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- regia a înregistrat în mod eronat în conturile de cheltuieli aferente exercițiului financiar 2006, servicii de mentenanță SAP, efectuate în anii 2004 și 2005,

- a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, taxele de membru în Asociația .X., de participare la conferința UITP, de participare la cel de al 59-lea congres UITP, de participare la Conferința .X. și cotizațiile către Asociația .X. din România, în condițiile în care acestea au depășit echivalentul în lei a .X. Euro/an, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, taxa de dezvoltare cuprinsă ca element în structura prețului energiei electrice furnizată de SC .X. SA, în condițiile în care OG nr.29/1994, cu modificările și completările ulterioare, care prevedea această taxă de dezvoltare a fost abrogată începând cu data de 01.01.2005, prin OG nr.89/2004,

- a înregistrat în conturile de cheltuieli deductibile fiscal, în perioada 2006-2011, fără să dețină documente justificative/facturi, diverse taxe de participare la seminarii, simpozioane, conferințe și întâlniri,

- a înregistrat în conturi de cheltuieli deductibile fiscal, în exercițiul financiar 2008, valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe realizate din fonduri bugetare, ce au fost casate, în condițiile în care nu a înregistrat suma respectivă și pe venituri, pentru a nu afecta rezultatul exercițiului,

- a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal serviciile juridice prestate de SC .X. SRL în perioada 2008-2011, în baza contractului nr..X./2008 și a actului adițional, în condițiile în care asistența juridică în cadrul .X. a fost asigurată de către Serviciul Juridic Contencios, care a avut 12 consilieri juridici. Organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul contractului mai sus menționat s-a suprapus cu atribuțiile consilierilor juridici din cadrul Serviciului Juridic Contencios. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea prestatoare nu deținea capacitatea de a presta aceste servicii, potrivit art.5 din Legea nr.51/1995 care stabilește formele de exercitare a profesiei de avocat, iar contractul nu este legal încheiat,

- regia nu a transmis către SC .X. SA cheltuielile înregistrate în baza contractului de asociere în participațiune cu aceasta pentru realizarea unui tramvai cu podea joasă complet coborâtă pe

baza unei licențe deținute de SC .X. SA de la .X., cheltuieli ce nu au fost atribuite asociațiilor corespunzător cotei de participare în asociere, contrar prevederilor art.28 alin.(1) din Codul fiscal,

- organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor neimpozabile ale .X. cu garanțiile de participare la licitații încasate, mai vechi de 3 ani, evidențiate în contul 167 "Garanții încasate" și pentru care nu a fost evidențiată o ajustare considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în perioada precedentă.

d) accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei.

e) vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că regia nu a aplicat corect cota de 4% asupra numărului total de salariați.

f) accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de regia, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

.X. beneficiază lunar de subvenționarea facilităților de transport public local acordate unor anumite categorii de persoane, conform Legii serviciilor de transport public local nr.92/2007 și primește de la bugetul local subvenții pentru acoperirea diferențelor dintre cheltuieli și venituri pe baza bilanțelor de verificare întocmite lunar coroborate cu alte situații justificative.

Astfel, în baza unor abonamente/permise eliberate, regia a acordat gratuități și reduceri de tarif la transportul public urban următoarelor categorii de persoane: veteranilor de război și văduvelor de război, revoluționarilor, persoanelor persecutate politic, eroilor martiri și luptătorilor care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989, persoanelor foști deținuți politici, deportate în străinătate, persoanelor persecutate politic, detașamente de muncă forțată, membrilor Consiliului General al Municipiului .X. și personalului din instituțiile administrației publice din municipiul .X., elevilor și studenților din învățământul de stat al municipiului .X., de la cursurile de

zi, elevilor și studenților bursieri ai statului român și donatoriilor onorifici de sânge.

Totodată, .X. a acordat gratuități la transportul public urban și pensionarilor cu domiciliul stabil în .X., în baza actului de identitate și a ultimului talon de pensie, respectiv fără a utiliza un card electronic de călătorie.

1) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în perioada 01.09.2007–31.03.2013, .X. avea obligația colectării TVA aferentă subvenției de la bugetul local solicitată și acordată pe baza unui număr de beneficiari (cert sau estimat) pentru gratuitățile și reducerile acordate anumitor categorii de persoane, în condițiile în care acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de reglementările legale în vigoare pentru a fi incluse în baza de impozitare a TVA.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada septembrie 2007-martie 2013, .X. fie nu a colectat, fie a colectat parțial, fie a colectat cu întârziere, TVA aferentă subvenției încasate de la Primăria Municipiului .X. pentru acordarea de gratuități și reduceri acordată unui număr de beneficiari cert sau estimat.

Astfel, în baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.18 alin.(1) din HG nr.44/2004 dat în aplicarea art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.09.2007-31.12.2009, respectiv în perioada 01.01.2010-31.03.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară aferentă subvenției încasate pentru perioada verificată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în vigoare începând cu data de 01.09.2007, prevede:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă

obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că baza de impozitare a TVA este constituită, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.18 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 30.03.2007-31.12.2009, care precizează:

“18. (1) Potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Se consideră că subvențiile sunt legate direct de preț dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) suma subvenției să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;

b) suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

(2) Nu intră în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), cum sunt: subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subvențiile acordate pentru efectuarea de investiții proprii.”

În scopul aplicării unitare a prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.18 alin.(1) lit.a) și b) din titlu VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2009, a fost emisă Decizia nr..X./2013 a Comisiei .X., potrivit căreia:

“a) suma subvenției depinde de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate atunci când suma totală a subvenției acordate

în cursul unei perioade stabilite de persoana care acordă subvenția crește sau scade direct proporțional cu numărul de unități de măsură subvenționate, subvenția fiind acordată pe fiecare unitate de măsură subvenționată;

b) se consideră că suma subvenției poate fi determinată înainte de desfășurarea activității atunci când beneficiarul subvenției cunoaște înainte de prestarea serviciilor/livrarea bunurilor suma absolută sau procentuală a subvenției care va fi acordată pe fiecare unitate de măsură subvenționată.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau de la bugetul comunitar, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare.

De asemenea, se reține că în perioada 30.03.2007-31.12.2009, se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- suma subvenției să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;

- suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

Nu intră în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), cum sunt: subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subvențiile acordate pentru efectuarea de investiții proprii.

Începând cu data de 01.01.2010, pct.18 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“18. (1) Potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a

bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că începând cu data de 01.01.2010, se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

- cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Rapoartelor de inspecție fiscală nr. .X./2013 și nr..X./2014, se reține că regia a acordat gratuități și reduceri de tarif la transportul public urban următoarelor categorii de persoane:

- pensionari cu domiciliul stabil în .X., indiferent de cuantumul pensiei, au beneficiat de gratuitate de 100% pe mijloacele de transport în comun aparținând .X. în baza actului de identitate și a ultimului talon de pensie, conform HCG.X. nr.139/2006;

- veterani de război și văduve de război, revoluționari, persoane persecutate politic, eroi martiri și luptători care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989, persoane foști deținuți

politici, deportate în străinătate, persoane persecutate politic, detașamente de muncă forțată, membrii Consiliului General al Municipiului .X. și personalul din instituțiile administrației publice din municipiul .X., au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordată sub formă de abonamente lunare pe toate traseele în baza Legii nr.44/1994 privind veteranii de război, precum și unele drepturi ale invalizilor și văduvelor de război, republicată, Legii nr.341/2004 a recunoștinței față de eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989, Decretului-Lege nr.118/1990 privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum și celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, republicat, Legii nr.189/2000 privind aprobarea OG nr.105/1999 pentru modificarea și completarea Decretului-lege nr.118/1990 privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum și celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, republicat, HCG.X. nr.36/1999 și nr.33/2011;

- elevi și studenți din învățământul de stat al municipiului .X., de la cursurile de zi, elevii și studenții bursieri ai statului român și donatorii onorifici de sânge au beneficiat de reducerea tarifului cu 50% la transportul urban, în baza unor legitimații de transport lunare eliberate de .X., potrivit prevederilor HG nr.309/1996, Normelor aprobate prin OMECTS nr.4055/1996, HCG.X. nr.129/1996 privind acordarea unor reduceri și scutiri la tarifele de transport, Normelor aprobate prin OMECTS nr.329/2007 și HG nr.1364/2006.

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru subvenția solicitată de regie, spre exemplificare la lunile ianuarie 2008 și aprilie 2010, aceasta cunoștea numărul de beneficiari și tariful serviciului pus la dispoziție gratuit sau cu reducere procentuală, având în vedere că pentru veteranii de război și văduvele de război, revoluționarii, persoanele persecutate politic, eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989, persoanele foști deținuți politici, deportate în străinătate, persoanele persecutate politic, detașamente de muncă forțată, membrii Consiliului General al Municipiului .X., elevii, studenții și donatorii onorifici de sânge, .X. acorda abonamente lunare, iar pentru pensionarii cu domiciliul stabil în .X., în perioada septembrie 2007-decembrie 2008, regia a estimat numărul acestora, putând astfel calcula cuantumul subvenției acordate acestor categorii de persoane.

În acest sens, organul de soluționare a contestației reține că regia și-a fundamentat calculul subvenției solicitată și acordată de la bugetul local pe baza unui număr de beneficiari, cunoscând tariful abonamentului/contravaloarea facilității acordate fiecărei categorii de beneficiari. Este lipsit de relevanță faptul că în cazul pensionarilor s-a estimat un număr de beneficiari ai acestei facilități, atât timp cât acest număr a fost utilizat pentru determinarea cuantumului subvenției corespunzătoare gratuității la transportul public în comun acordată acestei categorii de persoane.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și documentele prezentate de regie în susținerea contestației, respectiv:

- Calculul lunar al necesarului de resurse financiare pentru asigurarea gratuităților prevăzute în actele normative în vigoare pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul de călători,

- Calculul lunar al necesarului de resurse financiare pentru asigurarea reducerilor de tarif acordate anumitor categorii de cetățeni în legătură cu transportul public de călători,

- Calculul lunar al necesarului de subvenție reprezentând diferența de tarif alocată de la bugetul Municipiului .X., pentru transportul public de călători, inclusiv subvențiile pentru abonamente gratuite și reduceri,

- adresa lunară emisă de .X. către Primăria Municipiului .X. privind justificarea diferenței de tarif, reprezentând protecția socială acordată călătorilor pentru valoarea subvenției stabilită în baza rezultatelor financiare realizate în luna respectivă,

se reține că pentru perioada septembrie 2007- decembrie 2009:

- .X. poate determina care este valoarea fiecărei subvenții pentru fiecare categorie de abonament subvenționat, prin efectuarea diferenței între prețul nesubvenționat al abonamentelor și valoarea subvenționată a acestora.

- subvenția depinde de volumul serviciilor prestate, în sensul că pentru încasarea de la bugetul local al Municipiului .X. a subvențiilor aferente serviciilor de transport public urban, efectuate în favoarea persoanelor care au beneficiat de facilități nominalizate anterior, .X. întocmea lunar anexe justificative în care erau înscrise categoria de beneficiari, subvenția/persoană, numărul de persoane beneficiare și valoarea subvenției, anexe ce erau înaintate Primăriei Municipiului .X..

Totalul anexelor justificative întocmite era preluat de .X. lunar în adresa înaintată Primăriei Municipiului .X., Direcția .X., prin care se solicita diferența de tarif reprezentând protecția socială acordată

călătorilor, stabilită în baza rezultatelor financiare realizate pe luna respectivă.

iar pentru perioada 1 ianuarie 2010- 31 martie 2013:

- subvențiile sunt concret determinabile în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv sunt stabilite pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate,

- cumpărătorii beneficiază de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia este mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției, având în vedere că facilitățile de transport public urban de călători se acordă direct beneficiarilor prin eliberarea de legitimații de călătorie nominale sau de abonamente la prețuri subvenționate (în cazul reducerilor de preț).

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că subvențiile solicitate și încasate de .X. de la bugetul local pe baza unui număr de beneficiari cert sau estimat pentru gratuitățile și reducerile acordate anumitor categorii de persoane pe mijloacele de transport în comun aparținând .X., în perioada septembrie 2007-martie 2013, se includ în baza de impozitare a TVA.

În același sens, respectiv pentru includerea în baza de impozitare a TVA a subvențiilor încasate în această perioadă s-a pronunțat într-o speță similară și Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresele nr..X./2008 și nr..X./2010, precum și Direcția generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresele nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2010.

Totodată, în ceea ce privește subvenția acordată în perioada septembrie 2007-decembrie 2008 pensionarilor cu domiciliul stabil în .X., care au beneficiat de gratuitate pe mijloacele de transport în comun aparținând .X., prin adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcției Generale .X., punctul de vedere cu privire la tratamentul fiscal al acestor operațiuni.

Prin adresa nr..X./2014, anexată în original la dosarul cauzei, direcția de specialitate a precizat tratamentul fiscal al operațiunilor în cauză:

„Astfel, în condițiile în care în urma analizei efectuate, în baza constatărilor organelor de inspecție fiscală și în baza documentelor existente la dosarul contestației rezultă că pe o anumită perioadă, valoarea subvenției a fost acordată pe fiecare unitate de măsură subvenționată, respectiv, în cazul de față în funcție de numărul de pensionari beneficiari ai acestei facilități, apreciem că acestea pot fi considerate ca fiind subvenții legate direct de preț, incluse în baza de impozitare a TVA.”

Prin urmare, având în vedere documentele anexate în susținerea contestației, prevederile legale, se reține că subvenția acordată pensionarilor cu domiciliul stabil în .X., care au beneficiat de gratuitate pe mijloacele de transport în comun aparținând .X., a fost acordată pe fiecare unitate de măsură subvenționată, respectiv, în cazul de față în funcție de numărul de pensionari beneficiari ai acestei facilități înscriși de regie în documentele înaintate consiliului local în vederea acordării subvenției, astfel că subvenția este legată direct de preț, și prin urmare intră în baza de impozitare a TVA.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia în legislația specifică prin care se acordă transportul gratuit pentru anumite categorii de persoane nu se specifică în mod expres tipul de abonament asociat facilității acordate, respectiv echivalentul valoric al acesteia, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în legislația prin care se acordă gratuități anumitor categorii de persoane, este specificat faptul că acestea beneficiază de transport gratuit pe mijloacele de transport în comun, iar regia nu prezintă documente care să infirme modul de stabilire a bazei de calcul a TVA în cazul abonamentelor acordate acestor categorii de persoane.

Astfel, din documentele anexate la dosarul contestației rezultă faptul că regia putea cuantifica contravaloarea facilităților prin însumarea produselor dintre numărul abonamentelor/permiselor gratuite sau cu reducere acordate și numărul persoanelor cărora le-au fost acordate astfel de titluri de călătorie.

Prin urmare, întrucât .X. nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a calculat corect baza de impozitare a TVA, în sensul că nu a inclus în totalitate în baza de impozitare subvențiile încasate de la bugetul local pentru reduceri și pentru gratuitățile pe toate liniile acordate unor categorii sociale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X., TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept *„accessorium sequitur principale”* atâta timp cât

societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile formulate de .X. împotriva Deciziilor de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru TVA în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

2) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA aferentă subvențiilor încasate de .X. de la Primăria Municipiului .X. pentru gratuitățile acordate pensionarilor cu domiciliul stabil în .X., în perioada 01.01.2009– 31.03.2013, în condițiile în care aceste subvenții nu sunt concret determinabile în prețul serviciilor de transport.

În fapt, așa cum s-a precizat în preambulul capitolului III, se reține că regia a acordat în baza actului de identitate și a ultimului talon de pensie, conform HCG.X. nr.139/2006, gratuitate de 100% pe mijloacele de transport în comun aparținând .X., pensionarilor cu domiciliul stabil în .X., indiferent de cuantumul pensiei, fără ca aceștia să utilizeze un card electronic de călătorie și fără ca regia să țină o evidență distinctă a numărului real de beneficiari, întrucât nu a cunoscut și nici nu a estimat utilizatorii efectivi ai transportului public de persoane. În aceste condiții, subvenția pentru gratuitatea la transport acordată pensionarilor nu a fost acordată pe baza unui anumit număr de pensionari.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2009-martie 2013, .X. nu a justificat gratuitățile la transport pentru pensionari considerând că de la apariția HCG.X. nr.139/2006 estimarea numărului de pensionari care utilizează efectiv facilitatea de transport gratuit nu poate fi realizată cu acuratețe, gratuitatea de care beneficiază aceștia regăsindu-se în diferența dintre costurile înregistrate și veniturile încasate aferente prestației.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au calculat pentru această perioadă valoarea subvenției pe baza numărului statistic de pensionari din .X. (publicat pe site-ul INS), prin înmulțirea numărului mediu de pensionari cu tariful unui abonament pe toate liniile, stabilind TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, așa cum s-a reținut la pct.III.1 din prezenta decizie, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau de la bugetul comunitar, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare.

Astfel, se reține că în perioada 01.01.2007-31.12.2009, se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- suma subvenției să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;
- suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

Nu intră în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), cum sunt: subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subvențiile acordate pentru efectuarea de investiții proprii.

Începând cu data de 01.01.2010, se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;
- cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv:

- „*Calculul necesarului de resurse financiare pentru asigurarea gratuităților prevăzute în actele normative în vigoare pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul de călători pe luna martie 2013 preliminar*”,

- „*Calculul necesarului de subvenție reprezentând diferența de tarif alocată de la bugetul Municipiului .X., pentru transportul public de persoane pe luna martie 2013*”,

- adresa nr..X./2013 emisă către Primăria Municipiului .X., Direcția generală .X., Direcția .X., prin care .X. a transmis nivelul subvenției cuvenite, calculată ca diferență între cheltuielile aferente prestației de transport public și veniturile proprii realizate, conform închiderilor contabile lunare,

se reține că regia nu a utilizat la fundamentarea cuantumului subvenției solicitate de la bugetul local numărul cert sau estimat de pensionari, gratuitatea de care beneficiază aceștia regăsindu-se în diferența dintre costurile înregistrate și veniturile încasate aferente prestației.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că .X. ar fi solicitat și i s-ar fi acordat subvenții pentru un anumit număr de pensionari.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu își însușește constatările organelor de inspecție fiscală privind determinarea subvenției acordate pensionarilor pe baza unui număr estimat și nici nu se poate substitui regiei asupra modului în care a fost solicitată și acordată subvenția aferentă gratuității.

Mai mult, organul de soluționare a contestației nu poate reține modul de calcul al numărului de beneficiari pensionari, atât timp cât aceștia se pot încadra și la alte categorii de beneficiari de gratuități la transportul în comun, respectiv veterani de război și văduve de război, revoluționari, persoane persecutate politic, eroi martiri și luptători care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989,

persoane foști deținuți politici, deportate în străinătate, persoane persecutate politic, membrii ai Consiliului General al Municipiului .X. ș.a.

Totodată, în vederea soluționării contestației, prin adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcției Generale .X., punctul de vedere cu privire la tratamentul fiscal al acestor operațiuni.

Prin adresa nr..X./2014, anexată în original la dosarul cauzei, direcția de specialitate a precizat tratamentul fiscal al operațiunilor în cauză astfel:

„În situația în care aceste subvenții nu pot fi concret determinabile în prețul serviciilor de transport, rezultând că acordarea acestora s-a realizat în scopul acoperirii unei părți a cheltuielilor regiei generate de prestarea gratuită a serviciilor, neexistând un preț al serviciului și un număr de beneficiari ai serviciilor, considerăm că subvențiile primite în aceste condiții nu se includ în baza de impozitare a TVA.”

Prin urmare, având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, se reține că măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală constând în calculul pentru această perioadă a valorii subvenției pentru care au stabilit TVA colectată suplimentar, pe baza numărului statistic de pensionari din .X. (publicat pe site-ul INS), nu sunt întemeiate, întrucât subvenția acordată pensionarilor cu domiciliul stabil în .X. nu este determinată valoric, aceștia beneficiind de gratuitate în baza talonului de pensie și a cărții de identitate (fără a utiliza card electronic de călătorie), iar subvenția nu s-a solicitat și nu s-a acordat cu privire la un anumit număr de beneficiari, conform prevederilor Codului fiscal, astfel că această subvenție nu este concret determinabilă în prețul serviciilor de transport.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se vor admite în parte contestațiile formulate de .X. și se vor anula parțial Deciziile de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale

Direcției generale .X., pentru TVA în sumă de **.X. lei**, precum și pentru obligațiile aferente TVA în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

3). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
 - accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
 - impozit pe profit în sumă de .X. lei,
 - accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
 - vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei,
 - accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei,
- cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestațiile formulate .X. nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

În fapt, prin Deciziile de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. următoarele obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- a) TVA în sumă de .X. lei, întrucât:
 - .X. nu a colectat TVA aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate peste limita prevăzută de lege,
 - a dedus TVA din facturile emise de SC .X. SRL în anul 2007, reprezentând lucrări de construcții montaj prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să autolichideze taxa prin nota contabilă 4426 “TVA deductibilă” = 4427 “TVA colectată”,
 - în luna decembrie 2008, în decontul D300, .X. a preluat eronat la rândul 32 “Soldul sumei negative a TVA reportată din perioada fiscală precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare”,
 - a dedus TVA în sumă totală de .X. lei din facturile emise de SC .X. SRL în baza contractului de prestări servicii nr..X./2012, reprezentând recuperarea contribuțiilor FNUASS, în condițiile în care aceste contribuții nu intră în sfera de aplicare a TVA,
 - a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu utilitățile în baza contractului de asociere în participațiune cu SC .X. SA, TVA aferentă

facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în condițiile în care acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale .X..

b) accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei.

c) impozit pe profit în sumă de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- regia a înregistrat în mod eronat în conturile de cheltuieli aferente exercițiului financiar 2006, servicii de mentenanță SAP, efectuate în anii 2004 și 2005,

- a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, taxele de membru în Asociația .X., de participare la conferința UITP, de participare la cel de al 59-lea congres UITP, de participare la Conferința .X. și cotizațiile către Asociația .X. din România, în condițiile în care acestea au depășit echivalentul în lei a .X. Euro/an, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, taxa de dezvoltare cuprinsă ca element în structura prețului energiei electrice furnizată de SC .X. SA, în condițiile în care OG nr.29/1994, cu modificările și completările ulterioare, care prevedea această taxă de dezvoltare a fost abrogată începând cu data de 01.01.2005, prin OG nr.89/2004,

- a înregistrat în conturile de cheltuieli deductibile fiscal, în perioada 2006-2011, fără să dețină documente justificative/facturi, diverse taxe de participare la seminarii, simpozioane, conferințe și întâlniri,

- a înregistrat în conturi de cheltuieli deductibile fiscal, în exercițiul financiar 2008, valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe realizate din fonduri bugetare, ce au fost casate, în condițiile în care nu a înregistrat suma respectivă și pe venituri, pentru a nu afecta rezultatul exercițiului,

- a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal serviciile juridice prestate de SC .X. SRL în perioada 2008-2011, în baza contractului nr..X./2008 și a actului adițional, în condițiile în care asistența juridică în cadrul .X. a fost asigurată de către Serviciul Juridic Contencios, care a avut 12 consilieri juridici. Organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul contractului mai sus menționat s-a suprapus cu atribuțiile consilierilor juridici din cadrul Serviciului Juridic Contencios. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că

societatea prestatoare nu deținea capacitatea de a presta aceste servicii, potrivit art.5 din Legea nr.51/1995 care stabilește formele de exercitare a profesiei de avocat, iar contractul nu este legal încheiat,

- regia nu a transmis către SC .X. SA cheltuielile înregistrate în baza contractului de asociere în participațiune cu aceasta pentru realizarea unui tramvai cu podea joasă complet coborâtă pe baza unei licențe deținute de SC .X. SA de la .X., cheltuieli ce nu au fost atribuite asociaților corespunzător cotei de participare în asociere, contrar prevederilor art.28 alin.(1) din Codul fiscal,

- organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor neimpozabile ale .X. cu garanțiile de participare la licitații încasate, mai vechi de 3 ani, evidențiate în contul 167 "Garanții încasate" și pentru care nu a fost evidențiată o ajustare considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în perioada precedentă.

d) accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei.

e) vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că regia nu a aplicat corect cota de 4% asupra numărului total de salariați.

f) accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de 4.486 lei.

Prin contestațiile formulate, .X. deși contestă Deciziile de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acestora, în ceea ce privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit.c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”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 supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma totală de .X. lei, anterior explicată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin

„actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că .X., deși contestă suma totală de .X. lei, menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Deciziile de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014, cu privire la suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei,

conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„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 vor respinge ca nemotivate contestațiile formulate de .X. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) și art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiate a contestațiilor formulate de .X. împotriva Deciziilor de impunere nr. .X./2013 și nr..X/2014 emise

în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei accesorii aferente TVA.

2) Admiterea parțială a contestațiilor formulate de .X., împotriva Deciziilor de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru suma totală de plată de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei accesorii aferente TVA

și anularea actului fiscal atacat pentru aceste sume.

3) Respingerea ca nemotivată a contestațiilor formulate de .X. împotriva Deciziilor de impunere nr..X./2013 și nr..X./2014 emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr..X./2013 și nr..X./2014 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei.

Pentru punctele 1 și 3, prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,