



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

### DECIZIA NR. 2 / 2011

privind soluționarea contestației formulate de  
**.X. R.A.** înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub **nr.909021/18.10.2010**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./13.10.2010, înregistrată la Agenția Naționala de Administrare Fiscală sub nr.909021/18.10.2010, cu privire la contestația formulată de **.X. R.A. (denumită în prezenta decizie A.N.)** cu sediul în, Șoseaua nr.X, sector X, CIF X, înregistrată la ORC sub nr. X /2004, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010.

A.N. X contestă suma totală de **X lei**, reprezentând:

- |  |           |
|--|-----------|
| - impozit pe profit  | .X. lei;  |
| - majorari de intarziere<br>afereinte impozitului pe profit              | .X. lei;  |
| - taxa pe valoarea adăugată  | .X. lei;  |
| - majorari de intarziere afereinte TVA                                   | .X. lei ; |
| - impozit pe venitul din salarii   | X. lei;   |
| - majorari de intarziere afereinte impozitului<br>pe venitul din salarii | .X. lei;  |
| - CAS angajator  | X. lei;   |
| - majorari de intarziere afereinte<br>CAS angajator                      | .X. lei;  |

-CAS angajati	.X. lei;
- majorari de intarziere aferente CAS angajati	.X. lei;
- somaj angajati	.X. lei;
- majorari de intarziere aferente somaj angajati	.X. lei;
-varsaminte fond persoane handicapate	.X. lei;
- majorari de intarziere aferente fondului persoanelor cu handicap	.X. lei;
- venituri din activități de consignație și activități pe bază de contract de agent, comision sau mandat comercial	(-.X.) lei.

De asemenea, prin contestație se aduc argumente cu privire la suma de **.X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru mijloace fixe degradate, constatată de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2007, la Sucursala .X., sumă ce nu a fost stabilită ca fiind cheltuială nedeductibilă suplimentar la calculul profitului impozabil și nu a fost avută în vedere la calculul impozitului pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, contestată.**

Totodată, prin contestație se aduc argumente cu privire la soluționarea deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pe perioada septembrie 2008 – februarie 2009, prin care:

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de X lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 27.10.2008;

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 25.11.2008;

- s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 23.12.2008;

- s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 26.01.2009;

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 25.03.2009.

În raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 de către A.N. X, respectiv 31.08.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la data de 30.09.2010, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației A.N. X se regăsește la poziția X din Anexa 1 la OMFP nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de A.N. X.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 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 nr..X./19.08.2010, societatea susține următoarele:***

Prin contestație A.N. X solicită anularea Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, considerând că respectiva decizie de impunere este nelegală și netemeinică.

**1. Referitor la impozitul pe veniturile salariale stabilit suplimentar, în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente, A.N. X susține că această sumă a fost achitată la bugetul statului dovada fiind faptul că în raportul de inspecție fiscală este trecut la impozitul pentru veniturile în regim de conșignație/contract agent/mandat comercial cu semnul minus (-.X.) lei.**

Contestatoarea susține că este vorba de impozitul pe salarii calculat pentru drepturile salariale ale Directorului General al A.N. care avea încheiat cu A.N. X Contractul de mandat nr. .X./08.07.2008.

Contestatoarea arată că întrucât toate obligațiile la bugetul statului au fost virate în același cont unic, chiar dacă acest impozit a fost declarat la rândul de *“Impozitul pentru veniturile în regim de consignație/contract agent/mandat comercial”* plata sumei de .X. lei a fost efectuată în mod corect, neexistând alt cont pentru virament. În susținere anexează copii ale declarațiilor depuse și ale ordinelor de plată pe perioada iulie 2008-decembrie 2008 (Anexa nr.1 la contestație).

**2. În ceea ce privește Contribuția pentru asigurări sociale de stat datorată de asigurați, în sumă de .X. lei, precum și majorările de întârziere aferente,** A.N. X susține că nu datorează aceste sume întrucât această contribuție a fost achitată de Directorul General, fiind încheiat un contract individual între acesta și Casa de Pensii .X..

De asemenea, contestatoarea susține că s-a procedat în acest fel datorită precizarilor primite de la Casa de Pensii .X., potrivit cărora în cazul contractului de mandat, nu intră în obligația administrației constituirea și achitarea acestei contribuții.

**3. Referitor la Contribuția pentru asigurările sociale de stat datorată de angajator, în sumă de .X. lei, precum și majorările de întârziere aferente,** contestatoarea aduce aceleași argumente prezentate la punctul 2.

**4. În ceea ce privește vărsămintele de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în sumă de .X. lei, precum și majorările de întârziere aferente,** contestatoarea susține că, pe perioada 01.06.2005-31.12.2005, numărul adreselor către .X. și al răspunsurilor din partea acestei instituții, luate în considerare de către organele de inspecție fiscală, este diferit față de cel luat în calcul de A.N. X, astfel:

-pe luna iunie 2005, nu sunt incluse toate răspunsurile primite de sucursalele teritoriale ale A.N. X de la X județene, astfel:

**Sucursala X:**

- pentru centrala sucursalei există răspunsul primit de la X nr.X/18.07.2005, prin care se comunică imposibilitatea onorării cererii sucursalei din cauza lipsei din evidență a persoanelor cu handicap pentru perioada 01.01.2005-01.07.2005;

- pentru UA .X. există răspunsul primit de la X nr. X/12.05.2005, prin care se comunică că se află în imposibilitatea de a onora cererea unității de administrare din cauza lipsei de persoane cu handicap, până la data de 30.06.2005.

**Sucursala .X./ .X./ Superior:**

- pentru UA .X. există răspunsul primit de la .X. .X. nr. .X./12.05.2005 prin care se comunică că se află în imposibilitatea de a onora cererea unității de administrare din cauza lipsei de persoane cu handicap.

**Sucursala X:**

- pentru centrala sucursalei există răspunsul primit de la .X. .X. nr..X./21.04.2005, prin care se comunică că nu au înscrise în evidențe persoane cu handicap;

- pentru UA .X. există răspunsul primit de la .X. .X. nr..X./21.04.2005, prin care se comunică că nu au înscrise în evidențe persoane cu handicap ;

- pentru UA .X./ există răspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./26.07.2005, prin care se comunică că nu au înscrise în evidențe persoane cu handicap;

- pentru UA .X./ Vest exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./21.06.2005, prin care se comunică că nu au înscrise în evidențele lor persoane cu handicap;

- pentru UA .X./ Est exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./07.06.2005, prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap.

**Sucursala .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ Vest exista raspunsul de la .X. .X./ nr. .X./06.07.2005 prin care se menționează că nu au în evidente persoane cu handicap pentru luna iunie 2005.

**Sucursala .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./19.04.2005, prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap;

- pentru UA .X. există raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./05.04.2005, prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap;

- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr..X./07.04.2005, prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap;

**Sucursala .X./ .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./14.07.2005 prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap;

- pentru UA .X./ Sud exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./11.04.2005 prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap;

- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./29.04.2005 prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap.

În susținere, Administrația Națională anexează adresele mentionate (Anexa nr. 2).

De asemenea, pentru trimestrul III 2005, A.N. X prezintă adresele ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală, respectiv:

**Sucursala .X./ .X./ Superior:**

- pentru UA .X. exista raspunsul primit de la .X. .X. nr. .X./28.06.2005;

**Sucursala .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ Vest exista raspunsurile de la .X. .X./ nr..X./08.08.2005, prin care se mentioneaza ca nu au în evidente persoane cu handicap pentru luna iulie 2005, nr..X./14.09.2005 prin care se mentioneaza ca nu au în evidente persoane cu handicap pentru luna august 2005 și adresa nr..X./07.10.2005 prin care se mentioneaza ca nu au în evidente persoane cu handicap pentru luna septembrie 2005 .

**Sucursala .X./ .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./20.10.2005,  
- pentru UA .X./ Sud exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./29.07.2005,  
- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./27.07.2005,

**Sucursala .X.:**

- pentru centrala sucursalei exista raspunsul de la .X. .X. nr..X./14.06.2005;  
- pentru UA .X. există raspunsul de la .X. .X. nr. .X./22.06.2005.

**Sucursala .X. de Sud:**

- pentru UA .X. exista raspunsul de la .X. .X. nr. .X./30.09.2005, prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap pentru trimestrul III 2005.

A.N. X anexează adresele mentionate în Anexa nr.3.

Totodată, **pentru trimestrul IV 2005**, se prezintă adresele ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală, după cum urmează:

**Sucursala .X. .X./ Inferior:**

- pentru UA .X. - raspunsul primit de la .X. .X. nr..X./25.10.2005, prin care se comunica ca se afla în imposibilitatea de a onora cererea unitatii de administrare din cauza lipsei de persoane cu handicap, pentru trimestrul IV 2005.

**Sucursala .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ Vest - raspunsurile de la .X. .X./ nr..X./04.11.2005, nr..X./06.12.2005 și nr.95/09.01.2006 prin care se mentioneaza ca nu au în evidente persoane cu handicap pentru lunile octombrie 2005, noiembrie 2005 și decembrie 2005.

**Sucursala .X./ .X./ .X./:**

- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./28.02.2006;  
- pentru UA .X./ Sud exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./01.11.2005;  
- pentru UA .X./ exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./10.10.2005;  
- pentru UA IMB exista raspunsul primit de la .X. .X./ nr. .X./28.10.2005.

**Sucursala .X.:**

- pentru centrala sucursalei exista raspunsul de la .X. .X. nr..X./07.10.2005;  
- pentru UA .X. exista raspunsul de la .X. .X. nr. .X./11.10.2005.

**Sucursala .X. de Sud:**

- pentru UA .X. există raspunsul de la .X. .X. nr. .X./04.01.2006, prin care se comunica ca nu au înscrise în evidente persoane cu handicap pentru trimestrul IV 2005.

A.N. X atașează adresele menționate în Anexa nr. 4 la contestație.

**5. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente**, contestatoarea susține că o parte din sumele constatate ca fiind venituri suplimentare și cheltuieli nedeductibile, au fost preluate din Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de organele de audit din cadrul Curții de Conturi a României, sume ce au fost contestate sau soluționate între timp.

Astfel, în ceea ce privește:

**a). Venituri nerealizate reprezentând penalități contractuale nerecuperate de la furnizorul de echipamente IT**, respectiv S.C. .X. .X. S.R.L., în sumă de .X. lei, pe trimestrul IV 2007, contestatoarea susține că potrivit precizarilor din Decizia nr.1/10.06.2009, constatate și consemnate în Procesul verbal nr..X./15.04.2009, A.N. X a emis factura nr.X /10.04.2009 în valoare de .X. lei, pentru penalități calculate către S.C. .X. .X. S.R.L., sumă ce a fost încasată cu extrasul nr..X./30.06.2009 emis de .X./ Bank Agentia .X./ (Anexa nr. 5 la contestație).

**b). Lipsa documentelor justificative pentru materiale în suma de .X. lei, pentru manopera aferentă, precum și pentru lucrari de verificare certificare, incluse în situațiile de lucrari platite antreprenorului S.C. X .X. S.R.L. în sumă de .X. lei**, A.N. X susține că valoarea de .X. lei a fost stabilită prin însumarea valorilor pozițiilor "*Material marunt, alte cheltuieli*", "*Manopera, testare retea*", "*Realizare VPN*" și "*Verificare certificare VPN*" din cadrul a trei contracte, și anume: contractul nr..X./07.12.2006 cu valoare totală de .X. lei, fara TVA, contractul nr..X./12.10.2007 cu valoarea totală de .X. lei, fara TVA și contractul nr. .X./19.11.2007 cu valoarea totală de .X. lei, fara TVA.

De asemenea, contestatoarea arată că în urma verificării valorilor incluse în cele 3 contracte, s-a constatat ca, la sucursala .X./-X./ Superior, pentru pozițiile "*Realizare VPN*" și "*Verificare certificare VPN*" s-au facturat și s-au platit sumele de .X. lei și respectiv X lei numai pentru unitatea de administrare .X. cu sediul la .X. astfel ca, valoarea totală a anexei "*Cheltuieli nedetaliat incluse în devize VPN*" este de .X. lei.

La solicitarea A.N. X privind justificarea componentei pozițiilor "*Material marunt, alte cheltuieli*", "*Manopera, testare retea*", "*Realizare VPN*" și "*Verificare certificare VPN*" și "*Instalare diverse echipamente din cadrul obiectivului de investitii*", "*Instalare retea virtuala privata a .X. RA*", executantul a precizat:

**"Material marunt, alte cheltuieli"**

-material marunt: banda izolatoare, banda zimtata, piulite și șuruburi, dibluri și holșuruburi;

-alte cheltuieli: utilizare perforator portativ + consumabile, utilizare tester performant rețea cat. 6, transport persoane, cazare, diurne, reparatii finisaje (glet, lavabil, etc) și pregătire front de lucru.

Contestatoarea susține că potrivit acestor precizari, considera ca observatia potrivit careia "*valoarea pozitiei material marunt, alte cheltuieli din situatiile de lucrari întocmite și platite, reprezinta 70% din valoarea totala a celorlalte materiale înscrise în devize*" nu se sustine deoarece se compara elemente de cheltuiala diferite.

Corespunzator acestor precizari, pentru fiecare contract și fiecare locatie unde s-au executat lucrari de instalare VPN, s-au prezentat justificari privind cheltuielile pe elemente componente, astfel:

Anexa 1 pentru contractul nr..X./07.12.2006:

-deviz global pentru pozitia "*Cablare structurata 5 locatii*" din oferta prezentata la licitatie;

-devize cablare structurata pentru locatiile incluse în contract: sucursala teritoriala .X./-.X./ Superior (.X.), UA X, UA .X., UA .X./, sediul central .X. (.X.);

-detaliere pozitii "*Manopera, testare retea*" și "*Material marunt, alte cheltuieli*" pentru cele 5 locatii incluse în contract;

-detaliere "*Instalare echipamente*".

Anexa 2 pentru contractul nr.071 0070/12.1 0.2007:

-detaliere pozitii "*Manopera, testare retea*" și "*Material marunt, alte cheltuieli*" pentru locatiile incluse în contract,

-centralizator diferente la pozitia "*Manopera, testare retea*" și "*Material marunt, alte cheltuieli*" din care reiese că s-a facturat și s-a platit mai puțin cu X lei fata de valorile rezultate prin calcul pe elemente componente.

-detaliere "*Instalare echipamente*" pentru locatiile incluse în contract.

Anexa 3 pentru contractul nr..X./19.11.2007:

-detaliere pozitii "*Manopera, testare retea*" și "*Material marunt, alte cheltuieli*" pentru locatiile incluse în contract;

-centralizator diferente la pozitia "*Manopera, testare retea*" și "*Material marunt, alte cheltuieli*" sdin care reiese că s-a facturat și s-a platit mai puțin cu X lei fata de valorile rezultate prin calcul pe elemente componente.

-detaliere "*Instalare echipamente*" pentru locatiile incluse în contract.

Contestatoarea arată că întrucât nu s-au înregistrat diferențe, nu s-au dipus masuri administrative.

De asemenea, A.N. X susține că în urma verificarii de catre Curtea de Conturi a României a îndeplinirii măsurilor dispuse, ca urmare a adresei A.N. X nr..X./12.10.2009, s-a întocmit Procesul verbal de constatare nr..X./02.12.2009, prin care au ramas de adus la îndeplinire masurile 1, 2 și 5 pentru care nu s-au lamurit din adresa A.N. X, iar informatiile referitoare la



punctul 4 legat de lipsa documentelor justificative de la firma S.C. X .X. S.R.L au fost luate în considerare și nu s-au solicitat documente suplimentare. Ca urmare, contestatoarea susține că a făcut dovada îndeplinirii măsurii dispuse de Curtea de Conturi a României și nu mai trebuia mentionata de catre organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală actual. (Anexa nr.6 - adresa A.N. X nr..X./12.1 0.2009 și Procesul verbal de constatare nr..X./02.12.2009).

**6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de .X. lei, precum și majorările de întârziere aferente,** contestatoarea susține că s-a declarat ca persoana impozabilă cu regim mixt, în sensul prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2008, conform adresei nr..X./28.02.2008 depusă la DGAMC (Anexa nr. 7 la contestație).

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia, în perioada februarie - decembrie 2007, contestatoarea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor, A.N. X susține că pentru luna ianuarie 2007 a fost verificata din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.04.2007, precum și faptul că din luna ianuarie 2007 și până în luna februarie 2007 Codul fiscal nu a suportat modificari astfel că, până la sfârșitul anului 2007 contestatoarea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată.(Anexa nr.8 la contestație).

De asemenea, contestatoarea susține că în normele de aplicare ale Codului fiscal - HG nr. 44/2004 - nu se explica clar când se face încadrarea în regimul mixt, drept urmare A.N. X a avut același punct de vedere cu echipa de inspecție fiscală pe luna ianuarie 2007 conform legislației în vigoare.

Pentru anul 2007, analiza încadrării activității desfășurată de A.N. X s-a facut pe total Administrație Națională, fiind în același consens și cu echipa de inspecție fiscală care a verificat luna ianuarie 2007. Contestatoarea susține că, deși ambele echipe de inspecție fiscală sunt din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, organele de inspecție fiscală care au efectuat verificarea din data de 19.08.2010 au constatat că nu se justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicat pe întregul an 2007.

Totodată, A.N. X prezintă în susținere Procesul verbal nr..X./28.07.2002 emis de Direcția de control financiar din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin care s-a constatat că pentru perioada februarie 2007 – decembrie 2007 nu rezultă sume ce ar trebui incluse pe subvenție datorită regimului mixt.

Potrivit celor prezentate, A.N. X susține că cele două echipe de inspecție din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se contrazic, sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată rămân fără sursă, respectiv nu sunt admise nici în decontul TVA conform actului de inspecție fiscală și nici pe subvenție conform actului de control financiar.

Ca urmare, A.N. X susține că suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată se află în consens cu următoarele documente sau interpretări legislative:

a). Raportul de inspecție fiscală nr. .X./20.04.2007 încheiat de echipa de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. - Sector 4;

b). Procesul verbal nr..X./28.07.2010 încheiat de echipa de control din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili -Direcția de control financiar,

c). Aplicarea legislației în vigoare de către A.N. X.

De asemenea, contestatoarea susține că, în același timp, refuzul dreptului de deducere a sumei de .X. lei nu explica diferențele de interpretare a legislației dintre echipa de inspecție fiscală din A.N.A.F.-sector 4 și echipa de control financiar din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

## **7. Referitor la centralizarea obiecțiilor transmise de sucursalele teritoriale ale A.N. X.**

### **Sucursala .X. .X.**

**Cu privire la impozitul pe profit în anul 2006**, se arată că a fost înregistrată eronat în contul 6588.02 "Alte cheltuieli de exploatare" **suma de X lei reprezentând cheltuieli de protocol**, diferența până la suma de X lei, respectiv suma de X lei, reprezintă cheltuieli cu avizele necesare pentru funcționarea acumularilor existente în patrimoniul A.N. X - Sucursala .X. .X., suma ce a fost corect înregistrată. Astfel, contestatoarea consideră ca suma de .X. lei este deductibilă fiscal (Anexa nr.9 la contestație).

### **Sucursala .X. .X.**

#### **Cu privire la impozitul pe profit, se aduc argumentele:**

Din suma de .X. lei stabilită drept cheltuieli nedeductibile suplimentară pe anul 2007, se contestă suma de .X. lei, pentru următoarele motive:

Suma de .X. lei reprezintă contravaloarea cazare conform facturii nr..X./14.07.2007 a angajatului sucursalei în postul de conducător auto, .X. .X. (se anexează ordinul de deplasare și factura).

Suma de .X. lei reprezintă contravaloarea unui aragaz cu hotă destinat cantonului de intervenție al UA .X. conform facturii nr..X./12.12.2007, ce a fost achiziționat din venituri proprii, astfel că, această cheltuială se

justifica cu prevederile Ordinului 638/12.05.2005 al MAI privind dotarea cantoanelor de interventie (se anexează factura ).

**Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, se aduc argumentele:**

Se contestă suma de X lei aferenta facturilor de la pct.1, respectiv suma de X lei din factura nr..X./14.07.2007 și suma de X lei din factura nr..X./12.12.2007.

Se contesta suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dispusă la colectare ca urmare a faptului că Sucursala X a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru manopera centrala termica fara a aplica masurile de simplificare. Se precizează că în realitate este vorba de taxa pe valoarea adăugată dedusă din factura intocmită de furnizor la livrarea a două centrale termice (Anexa nr. 10 la contestație).

**Sucursala .X. .X./ Inferior**

**Cu privire la impozitul pe profit, se aduc argumentele:**

Prin Procesul verbal nr..X./08.05.2006, prin care s-a verificat perioada 01.06.2005-28.02.2006, suma de .X. lei (.X. lei+dobanzi) se regaseste in factura nr..X./14.03.2005 aferenta perioadei noiembrie-decembrie 2004, când s-au executat lucrari de întreținere și reparații de catre .X. SA -Sucursala .X.. Aceasta suma a fost constatata de catre organele din cadrul A.N.A.F. .X., ca subvenție necuvenită din totalul prestațiilor efectuate de către .X. SA - Sucursala .X., în perioada noiembrie-decembrie 2004, suma neachitata catre .X. SA. Ca urmare suma nu reprezintă cheltuială fără documente justificative. (se anexează, in copie, factura nr..X./14.03.2005 - Anexa nr.11 la contestație).

**Sucursala .X./ .X./ Superior**

Sucursala .X./ .X./ Superior contesta urmatoarele sume trecute eronat fata de cele constatate de organele de inspecție din cadrul A.N.A.F.-D.G.F.P. .X., prin Procesul verbal nr..X./30.04.2010:

La punctul 1, cu **privire la impozitul pe profit pe anul 2008**, alin.4:  
-.X. lei fata de .X. lei.

La punctul 2 **cu privire la taxa pe valoarea adăugată**, alin.1:  
- .X. lei fata de .X. lei.

În susținerea celor de mai sus se anexează copia extrasului din Procesul verbal nr..X./30.04.2010 (Anexa nr.12 la contestație).

**Sucursala .X. .X./**

**Cu privire la impozitul pe profit se aduc argumentele:**

Organele de inspecție fiscală ale D.G.P.F. .X./, prin procesele verbale de control nr..X./17.06.2008 și nr..X./29.05.2009 au constat sumele de .X. lei, respectiv de .X. lei, reprezentând subventii încasate necuvenit, ca

prejudiciu la bugetul statului și cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

Sucursala .X. .X./ a contestat în instanță procesele verbale pentru sumele prezentate astfel că, în ceea ce privește suma de .X. lei, procesul se afla în curs de judecata la Tribunalul .X./ și până la definitivarea situației sumele nu reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Sumele de .X. lei și .X. lei reprezentând lucrari de întreținere și reparatii la sedii administrative, au fost considerate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X./, prin Procesul verbal nr..X./01.04.2009, lucrări de modernizare cu care trebuia majorata valoarea cladirilor.

Se invocă în susținere prevederile cap.III Alte precizari pct.(2) din HG nr.2139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de functionare a mijloacelor fixe și se arată că lucrările de întreținere și reparatii nu au fost efectuate pentru sporirea gradului de confort și ambient, ci pentru a se aduce constructia la parametrii initiali, asigurând continuitatea exploatarii ei.

De asemenea, se arată că organele de inspecție fiscală nu au solicitat restituirea la bugetul de stat a sumelor respective, fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și implicit cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

**Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, se aduc argumentele:**

**Sumele de .X. lei și .X. lei**, reprezentand din punct de vedere al organelor de inspecție fiscală taxa pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul de deducere pe lunile ianuarie și februarie 2009, au fost exigibile în lunile respective.

Se arată că documentele în baza cărora s-a dedus taxa pe valoarea adăugată aveau înscrise codul fiscal al sucursalei, întrucât sucursala avea încheiate contracte mai vechi cu furnizorul (CEZ Vanzare), iar modalitatea de schimbare a datelor a fost foarte greoaie și costisitoare.

**Pentru taxa pe valoarea adaugată în suma de .X. lei**, conform facturii fiscale nr..X./27.02.2009, emisa de SC .X./ SA, nu s-a acordat dreptul de deducere în luna februarie facturii menționate mai sus au fost semnate și ștampilate în luna martie 2009.

Sucursala .X. .X./ susține că a dedus corect taxa pe valoarea adăugată în luna februarie 2009, conform art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prezintă documente în Anexa nr.13.

**Sucursala .X./ .X./**

### **Cu privire la impozitul pe profit, se aduc argumentele:**

În perioada de derulare a contractului cu SC .X..X. s-au produs pagube în valoare de .X. lei (inclusiv TVA) conform adresei nr..X./11.09.2007. În luna martie 2009, în perioada controlului desfășurat de Curtea de Conturi a României - Camera de Conturi X a fost înregistrat prejudiciul cu notele contabile X, X și X/31.03.2009.

Urmarea deciziei A.N. X nr.X/02.12.2009, în perioada 10.12.2009-21.12.2009, la nivelul sucursalei teritoriale, s-a desfășurat o acțiune de inventariere și evaluare a prejudiciului în vederea acționării în instanță a prestatorului, comisia stabilind la data de 14.01.2010 valoarea de .X. lei (inclusiv TVA).

În perioada desfășurării controlului de către Curtea de Conturi a României în anul 2009 la Sucursala .X./ .X./, s-a stabilit ca lucrarile de reparatii efectuate la sediul sucursalei și la UA .X./ nu au fost evidentiata la grupa imobilizarilor corporale. Astfel, în timpul controlului, a fost corectat acest aspect dupa cum urmeaza:

La sediul sucursalei, pentru suma de .X. lei s-a întocmit NC nr.X/31.03.2009 fiind înregistrată distinct valoarea lucrarilor efectuate la clădire în contul 212.02 "Construcții" (.X. lei) și valoarea împrejurii (.X. lei). A fost depusa declaratia nr..X./27.03.2009 privind obligațiile de plata fiind înregistrate cu NC nr.X și X/31.03.2009 și achitate cu OP nr.X și X din 30.03.2009.

Pentru suma de .X. lei, la UA .X./ s-a întocmit NC nr.X/31.03.2009, declaratia nr..X./25.03.2009, sumele datorate fiind achitate cu OP nr..X./05.06.2009 (Anexa nr.14 la contestație).

### **Sucursala .X./ .X./ .X./**

(1) Referitor la Procesul verbal nr..X./20.07.2005 sucursala susține următoarele:

Începand cu luna martie 2005 A.N. .X. - Sucursala .X./ .X./ .X./ a preluat doua contracte de leasing de la .X. SA-Sucursala .X./ pe baza carora a înregistrat în lunile martie, aprilie și mai 2005 amortizare calculata pe baza numarului de rate stabilite prin contracte. În urma controlului s-a întocmit Procesul verbal nr..X./20.07.2005 prin care s-a stabilit amortizarea lunara pe baza duratei normale de utilizare, sucursala a stornat in luna iunie 2005 cheltuiala inregistrata în plus în lunile anterioare, astfel că diferența de cheltuială nedeductibilă constatata s-a anulat.

Suma de .X. lei considerata venituri neînregistrate provine din facturi întocmite pentru avansuri încasate de la clienți în luna mai 2005. În luna iunie 2005 când s-au efectuat lucrari clienților ce au platit avans s-au stornat sumele din contul 419 "Clienți creditori" și au fost înregistrate veniturile

aferente lucrarilor prestate. Astfel, sucursala considera nejustificata majorarea veniturilor impozabile aferente lunii mai 2005.

(2) Referitor la Procesul verbal nr..X./29.11.2005 cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal în suma de .X. lei, sucursala susține:

UA .X./ a înregistrat în luna septembrie 2005 cheltuieli pe baza de facturi proforme provenite de la SC .X. .X. .X. în sumă de .X. lei și de la SC .X. SA .X. în sumă de .X. lei. Pentru lamurire, reprezentantii UA .X./ au trimis copii dupa facturile fiscale și notele contabile de stornare a cheltuielilor, astfel:

-în luna octombrie 2005 a fost înregistrata factura de la SC .X. SA în valoare de .X. lei, ramânând în continuare înregistrată cheltuiala de .X. lei;

- pentru valoarea de .X. lei a fost primita și înregistrată factura de la SC .X. .X. în luna noiembrie 2005 pe baza careia a fost întocmita nota contabila nr.X/30.11.2005.

(3) Referitor la Procesul verbal nr..X./15.05.2009, sucursala susține următoarele:

3.1. Pagubele constatate la statiile aflate in paza si monitorizarea S.C .X..X. SRL au fost inregistrate in evidente in afara bilantului, in contul 8038 "*Prejudicii si furturi mijloace fixe*", pentru fiecare unitate de administrare la care s-a constatat paguba. (se anexează notele contabile pentru fiecare unitate de administrare).

Prin Decizia nr.274/02.12.2009 a A.N. X Bucuresti si procedurii privind stabilirea totala a daunelor cauzate patrimoniului, acestea au fost inventariate de Sucursala .X./ .X./ .X./ și trimise comisiei centrale A.N. X, pentru analiza si centralizare.

Sucursala teritoriala a acționat în instanță firma de paza pentru recuperarea prejudiciului, iar prin Sentinta Comerciala nr..X./25.05.2010 instanta a obligat firma de paza la plata sumei de .X. lei. În prezent Sucursala teritoriala se afla in contencios cu firma de paza, ca urmare a apelului formulat de aceasta, motiv pentru care paguba nu este certa si nu s-a înregistrat in conturile din bilant.

3.2. Se contesta suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferenta pagubelor prezentate mai sus. Asa cum s-a precizat la punctul 3.1 sumele care reprezinta paguba produsa de firma de paza .X. .X. nu au fost inregistrate in conturile bilantiere astfel că, nu se poate înregistra taxa pe valoarea adăugată aferentă până când nu se soluționează definitiv prin hotarare judecatoreasca.

3.3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, compusa din suma

de .X. lei privind perioada 01.02.2007 - 31.12.2007 si suma de .X. lei privind perioada 01.01.2008- 31.12.2008, se aduc argumentele:

În anul 2007 nu a aplicat regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pentru toate achizițiile de bunuri si prestari servicii s-a dedus taxa pe valoarea adăugată integral, asa cum rezulta din Jurnalul de Cumparari, stabilit de Centrala A.N. X.

Sucursala susține că pentru anul 2008 s-a stabilit la nivel de A.N. X si s-a comunicat prin adresa nr..X./ 12.02.2008, transmisă prin fax, că, în conformitate cu art.147 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, A.N. X se încadreaza ca persoana impozabila cu regim mixt. De la acesta data, sucursala a solicitat prin decontul 6a justificarea subventiei pentru lucrarile de întreținere si reparatii, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizitii si prestari servicii subventionate. La verificarea lunara a decontului justificativ de catre organul fiscal al D.G.F.P. .X./, suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă aferenta lucrarilor subventionate nu era avizata. Luna de luna decontul de TVA a fost aprobat fara aceasta suma. Din acest motiv, sucursala s-a adresat instantelor judecatoresti, care, prin Decizia nr.440/X.2008, au stabilit că A.N. X nu se încadreaza in regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar Sucursala a respectat decizia mentionata, procedand la deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru toate achizițiile de bunuri si prestari servicii destinate desfasurarii activitatii.

3.4. Pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe baza de pro-rata, compusa din suma de .X. lei aferenta perioadei 01.02.2007-31.12.2007 si suma de .X. lei aferenta perioadei 01.01.2008 - 31.12.2008 sucursala face aceleasi obiecțiuni mentionate la punctul 3.3.

4) Referitor la suma de .X. lei din Procesul verbal nr. .X./07.07.2009, reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă in perioada 01.01.2009 - 28.02.2009, repectiv suma de .X. lei (ianuarie: macheta 2+ macheta 3) si suma .X. lei (februarie: macheta 2 + macheta 3), sucursala face aceleasi obiectiuni ca la punctele 3.3 si 3.4.

În sustinerea argumentelor contestatoarea atasează Anexa nr.15.

### **Sucursala .X.**

#### **Cu privire la impozitul pe profit, se aduc argumentele:**

Calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, la nivelul sucursalei s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare. Astfel, suma de X lei mentionata in Procesul verbal nr..X./03.07.2009 compusa din suma de .X. lei, reprezentând amenda .X. la Unitatea de Administrare .X. si

suma de .X. lei reprezentand mijloace fixe degradate (lipsa), a fost luata in considerare drept cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit. Astfel:

1. VENITURI TOTALE AN 2007	- .X. lei;
2. CHEL TUIELI TOTALE AN 2007	-.X. lei;
3. PROFIT BRUT AN 2007 (rd. 1- rd. 2)	- .X. lei;
4. CHEL TUIELI NEDEDUCTIBILE, din care:	- .X. lei;
- Chelt. amenzi, penalitati	- .X. lei;
- Chelt. cu diurna cf OG nr.53/2001 peste limita legala	- .X. lei;
- Chelt. cu impozitul pe profit	- .X. lei;
- Alte chelt nedeductibile (mijl. fixe degradate, lipsa la inventar,neimputabile)	- .X. lei ;
PROFIT IMPOZABIL AN 2007 (3- 4)	- .X. lei
IMPOZIT PE PROFIT (rd.5 x 16%)	- .X. lei.

**Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, sucursala susține că** în conformitate cu art.147 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform carora A.N. X se incadreaza ca persoana impozabila cu regim mixt, iar dreptul de deducere se exercita tinand cont de aceasta incadrare, și precizarilor A.N. X transmise cu adresa nr..X./12.02.2008, referitoare la activitatea prevazuta de art.42 alin.4 din Legea îmbunatatirilor funciare nr.138/2004, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adăugată nu a fost dedusa in baza art.147 alin.1 coroborat cu alin. 4 si alin.5 din același act normativ.

Referitor la mijloacele constatate lipsa in gestiune in luna decembrie 2007, conform rezultatelor inventarierii, inregistrate in contul de provizioane pentru deprecierea imobiliarilor necorporale, sucursala susține că nu a fost colectata taxa pe valoarea adăugată conform art.28 alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. (Anexa nr.16 la contestație).

**Sucursala .X. de Sud, prezintă argumentele:**

Referitor la suma de .X. lei, mentionata în Procesul-verbal nr..X./15.05.2009, organul de inspecție fiscală a constatat ca sucursala este persoana impozabila cu regim mixt, cu aplicarea acestui tip de impozitare din ianuarie 2007.

Așa cum s-au formulat și obiectiunile din procesul-verbal anexat A.N. X a devenit persoana impozabila cu regim mixt din anul 2008, astfel că, dreptul de deducere pe anul 2007 a fost legal exercitat, punct de vedere la care a achiesat și organul de inspecție fiscală prin faptul ca nu a dispus sumele respective la plata.



Totodata, sucursala susține că suma de .X. lei este aferenta lucrarilor, care, în anul 2007, au fost supuse aplicarii masurilor de simplificare potrivit art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la facturarea pagubelor catre SC .X.X. SRL,** sucursala susține că potrivit art.999 si art.1000 din Codul Civil firma de paza are calitatea de garant cu titlu universal asupra presupuselor prejudicii suferite de A.N. X la obiectivele încredințate spre paza. Ca urmare, arată că exista o diferenta între prejudiciul suferit de sucursală și suma solicitata faptuitorului furtului.

Pornind de la tripla identitate: faptuitor - fapta ilicita (sanctionata penal) - despagubirea civila, se poate identifica ca exista o diferenta între suma solicitată prezumtivilor faptuitori și paguba intrinseca, ca o cota parte din valoarea mijlocului fix distrus sau sustras. Astfel, despagubirea civila reprezinta, o sanctiune aplicata faptuitorului, iar paguba reprezinta o cota parte din valoarea mijlocului fix. În acest sens, s-a procedat la efectuarea unei inventarieri și evaluari a prejudiciilor cauzate de firma de paza SC .X.X. SRL, anexată la contestație.

Fata de sumele cu care sucursala s-a constituit parte civila înțelege să atragă raspunderea în garantie a firmei de paza și susține că faptul generator al emiterii facturii apare în momentul în care s-a dispus hotararea judecatoreasca, prin care s-a admis raspunderea garantului. (atașează Anexa nr.17 la contestație).

#### **Sucursala .X. de Nord, aduce argumentele:**

În perioada 01.02.2007-31.12.2007, sucursala nu a tinut cont de prevederile art.145 si art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a dedus taxa pe valoarea adaugata aferentă achizițiilor de materii si materiale, prestari de servicii, utilitati, pentru care s-a înregistrat în evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata deductibila în suma de .X. lei.

În timpul inspecției fiscale, sucursala susține că a refacut jurnalele de cumparari în conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, delimitând cheltuielile, astfel:

- dreptul de deducere integral pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de .X. lei;
- taxa pe valoarea adaugata în suma de .X. lei aferentă cheltuielilor cu bunurile si prestarile efectuate din subventiile primite de la bugetul de stat pentru care sucursala nu are drept de deducere;
- taxa pe valoarea adaugata pentru care sucursala trebuia sa aplice pro-rata fiind de .X. lei.

Sucursala susține că nu este de acord cu delimitarea făcută de organele de inspecție fiscală pentru anul 2007, întrucât sucursala nu a ținut cont de prevederile art.145 și art.147 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la impozitul pe profit, sucursala susține că suma de .X. lei reprezentând prejudiciu cauzat de nerespectarea prevederilor contractuale de către firma de pază SC .X..X. SRL, a fost consemnată în Procesul verbal nr..X./17.04.2007 și aprobată de către Consiliul de Administrație al A.N. X în luna noiembrie 2007.**

Această sumă a fost indexată ca urmare a inventarierii și reevaluării din 2009 (Decizia nr.61/07.12.2009) consemnându-se valoarea totală a prejudiciului de .X. lei, înregistrat cu nota contabilă nr.1/31.12.2009 în contul 8034.1 în afara bilanțului (Anexa nr.18 la contestație).

Potrivit argumentelor prezentate contestatoarea solicită să se anuleze în tot Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./25.08.2010 cu consecința anularii sumelor și măsurilor stabilite și înscrise din actul administrativ fiscal contestat.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, astfel:***

**II.A. Organele de inspecție fiscală au constatat că anterior prezentei inspecții fiscale contribuabilul a mai fost verificat din punct de vedere al impozitelor și taxelor datorate la bugetul general consolidat, ultimele acte de control încheiate pentru fiecare tip de impozit sau taxă, fiind următoarele:**

- prin **Raportul de inspecție fiscală nr.C/.X./ 30.11.2006 încheiat de către D.G.F.P - M.B. - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul inspecție fiscală 4 .X.** a fost verificat impozitul pe profit până la data de 31.12.2004 și celelalte impozite și taxe până la data de 31.05.2005, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată la bugetul general consolidat în suma de .X. lei; actul administrativ a fost înregistrat în contabilitatea societății prin nota contabilă nr.X/30.11.2006, sumele fiind reținute din taxa pe valoarea adăugată solicitată și aprobată la rambursare, în suma de .X. lei;
- prin **Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.04.2007, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.- Municipiul .X. - Direcția de Control**

**Fiscal** au efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru luna ianuarie 2007, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata la bugetul general consolidat in suma de X lei, sume inregistrate in contabilitatea societatii prin nota contabila nr. X/31.05.2007;

- procesul verbal X/04.09.2009 incheiat de Directia generala de administrare a marilor contribuabili prin care s-a efectuat o inspectie fiscala privind modul de constituire și virare a varsamintelor din profit in perioada 2004 - 2006, prin care nu au fost constatate diferente suplimentare.

- la nivelul **CENTRALEI** a mai fost incheiat **Procesul verbal nr..X./19.06.2006 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala partiala privind impozitul pe veniturile din salarii și contributiile aferente acestora, taxa pe valoarea adaugata și veniturile și cheltuielile realizate la nivelul acesteia, pana la data de 30.09.2005**, prin care nu au fost stabilite diferente suplimentare.

- **Curtea de Conturi a Romaniei - Departamentul III - Directia 2 a incheiat Procesul verbal de constatare nr..X./15.04.2009**, Decizia nr.X/10.06.2009 comunicata prin adresa nr..X./Șt. P./10.06.2009 A.N. X fiind înștiințată de principalele abateri de la legalitate și regularitate constatate prin acesta.

-**Directia generala de administrare a marilor contribuabili – Serviciul control financiar** a efectuat un control financiar la A.N. X pentru perioada 01.10.2004 - 31.12.2008, in urma caruia a fost incheiat **Procesul verbal de control financiar nr..X./28 iulie 2010, obiectivele controlului fiind verificarea modului de utilizare a subventiilor primite de A.N. X de la bugetul de stat conform art.41 din Legea nr.138/2004 și verificarea modului de utilizare a alocatiilor bugetare aferente obiectivelor de investiții realizate în perioada 2004 – 2008 de către A.N. X.**

Începand cu data de 12.11.2008, prin Sentinta comerciala nr..X./12.11.2008 a Tribunalului .X., sectia a VII a Comerciala s-a admis solicitarea facuta in instanta de catre SC X .X. .X. SRL de deschidere a procedurii insolventei prevazuta de Legea nr. .X./2006 la A.N. X și se desemneaza ca administrator judiciar S.C. .X. .X. .X..

Prin Decizia comerciala nr..X./08.04.2009 data de Curtea de Apel .X. - Sectia a V a Comerciala **se respinge cererea de deschidere a procedurii insolventei.**

Avand în vedere faptul ca pentru desfașurarea activitatii principale, A.N. X beneficiaza de subventii de la bugetul de stat pentru acoperirea cheltuielilor respective conform articolului 41 din Legea îmbunatatirilor funciare nr. 138/2004 și ca Regia a considerat în anul 2007 ca este persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru toata activitatea desfașurata, iar în anul 2008 a considerat ca este persoana cu regim mixt, fara ca legislatia fiscala sa fi suferit modificari în acest sens, organele de inspectie fiscala au solicitat la directiile de specialitate din cadrul

Ministerului Finantelor Publice sau Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, puncte de vedere referitoare la aspectele mentionate.

S-a constatat că A.N. .X. își desfășoară activitatea în domeniul îmbunătățirilor funciare și are ca obiect principal de activitate «Activități auxiliare pentru producția vegetală (cod CAEN: 0161), iar ca activități secundare: Activități după rec.X./are (cod CAEN : 0163), Pregătirea semintelor (cod CAEN : 0164) și Activități de întreținere peisagistică (cod CAEN : 8130).

A.N. .X. s-a înființat în baza Legii nr.138/2004 privind îmbunătățirile funciare, prin reorganizarea S.N. .X. S.A., a H.G. nr. 1.X./04.11.2004 pentru aprobarea Legii nr. 138/2004 și a H.G. 1309/19.08.2004 pentru aprobarea Regulamentului de organizare a A.N. .X.. În conformitate cu prevederile art.43 și 44 din Legea nr.138/2004, A.N. .X. a primit de la SN ".X." S.A. în baza unui protocol bunurile din patrimoniul public și o parte din bunurile din domeniul privat al statului.

**A.N. .X. a avut pe toată perioada verificată 12 sucursale înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului așa cum rezulta și din Certificatul constatator nr..X./23.01.2009.**

Inspectia fiscala generala la A.N. .X. s-a desfășurat astfel: subunitatile de tip sucursala din cele 12 regiuni au fost verificate prin procese verbale de control încheiate de către Direcțiile generale ale finanțelor publice județene - Activitatea de Inspectie Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, anexate la prezentul raport de inspecție fiscală, iar activitatea Centralei a fost verificată, din punct de vedere al impozitelor și taxelor datorate la bugetul general consolidat sau al corectitudinii înregistrării veniturilor și cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată la nivelul acesteia, prin Raportul de inspecție fiscala nr..X./19.08.2010. Constatările organelor de inspecție fiscala prezentate în rapoartele și procesele verbale referitoare la impozitele sau taxele care se raportează pentru toată activitatea la nivelul persoanei juridice la organul fiscal teritorial, **au fost centralizate și analizate prin Raportul de inspecție fiscala nr..X./19.08.2010.**

În anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală este prezentată o centralizare privind numerele proceselor verbale încheiate la nivelul sucursalelor, precum și perioadele pe tipuri de impozite și taxe verificate de organele de inspecție fiscala teritoriale, astfel:

**1. Sucursala .X. – .X., verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008** a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

-procesul verbal de control financiar FN/16.08.2005 prin care s-a realizat o inspecție fiscala generala pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, procesul verbal de control fiscal nr. .X./02.03.2006 prin care s-a realizat o inspecție fiscala generala pentru perioada 01.06.2005 - 30.09.2005, procesul verbal

FN/12.10.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, procesul verbal FN/31.01.2007 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06.2006 - 31.10.2006 și procesul verbal nr. .X./24.07.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01 - 28.02.2009, **prin care nu s-au stabilit diferente suplimentare**;

- procesul verbal .X./20.05.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.11.2006 - 31.12.2008, fiind stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

#### **Cu privire la impozitul pe profit**

- cheltuieli cu deductibilitate limitata din punct de vedere fiscal, in conformitate cu art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat la nivelul regiei, inregistrate in mod eronat în contul 6588.02 "Alte cheltuieli de exploatare" sau în contul 6028.08 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" deoarece acestea reprezinta cheltuieli de protocol, **in suma de .X. lei pentru anul 2006**, în sumă de .X. lei pentru anul 2007 și în suma de .X. lei pentru anul 2008;
- cheltuieli nedeductibile cu penalitatile de întârziere aferente contractelor comerciale incheiate cu .X. SA inregistrate in contul 6812.07 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele" in decembrie 2007, in suma de .X. lei, în conformitate cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

**2. Sucursala .X. – .X., verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008** a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal, care a intocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal nr..X./28.09.2005 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, procesul verbal FN/21.03.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06.2005 - 30.09.2005 și procesul verbal nr.FN/28.02.2008 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala privind perioada 01.06.2006 - 31.10.2006, nefiind stabilite diferente suplimentare;
- procesul verbal FN/20.10.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, prin care au fost stabilite diferente suplimentare reprezentand cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizarii de venituri, in suma de X lei in trimestrul IV 2005 și în suma de X lei in trimestrul I 2006, nerespectandu-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;
- procesul verbal nr..X./14.08.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala privind perioada 01.11.2006 - 31.12.2008 și o verificare a taxei pe

valoarea adaugata pana la data de 28.02.2009, fiind stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

### **1. Cu privire la impozitul pe profit**

- **cheltuieli nedeductibile suplimentare la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007 în suma de .X. lei**, respectiv în suma de X lei, în anul 2008, reprezentand cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizarii de venituri, încalcându-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare;

### **2.Cu privire la TVA**

- **TVA fara drept de deducere** in suma de X lei pentru anul 2007 și în sumă de X lei pentru anul 2008, întrucat documentele dupa care s-a exercitat dreptul de deducere nu indeplineau conditiile prevazute la art.155 alin.5 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, nerespectându-se prevederile art.146 alin.1 lit.a din legea mentionata mai sus;

- **necolectare TVA in suma totala de X lei**, astfel: în luna decembrie 2007 centrala Sucursalei Teritoriale .X. .X. a A.N. .X. a dedus TVA in suma de X lei, pentru manopera centrala termica fara a aplica masurile de simplificare, respectiv inregistrarea contabila 4426 = 4427 incalcand prevederilor art.160 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

**3. Sucursala .X. .X. INFERIOR – .X.**, verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a intocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal FN/29.08.2005 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contributiile aferente veniturilor din salarii din perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, nefiind stabilite diferente suplimentare;

- procesul verbal nr..X./08.05.2006 prin care s-a realizat inspectia fiscala generala pentru perioada 01.06.2005 - 28.02.2006, **fiind stabilita ca diferenta suplimentara privind cheltuielile nedeductibile fiscal suma de .X. lei**, reprezentand cheltuieli fara documente justificative, in conformitate cu art. 21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare. Pentru nerespectarea prevederilor cu privire la intocmirea și utilizarea documentelor contabile justificative sucursala a fost sanctionata in conformitate cu art. 41 punctul 2 lit. B din Legea nr. 82/1991, republicata, cu amenda contraventionala in suma de 2.000 lei;

- procesul verbal FN/25.09.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.03.2006 - 31.05.2006, procesul verbal FN/18.01.2007 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala privind perioada 01.06.2006 - 31.10.2006 și procesul verbal nr..X./24.09.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala privind perioada 01.11.2006 - 31.12.2008, prin care nu s-au stabilit diferente suplimentare.

**4. Sucursala .X. .X./ MIJLOCIU- .X.,** verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel: procesul verbal nr. .X./29.09.2005 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, procesul verbal nr. .X./22.11.2006 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.06.2005 - 30.09.2005, procesul verbal nr. .X./23.08.2006 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, procesul verbal FN/08.12.2006 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală privind perioada 01.06. - 31.10.2006, procesul verbal nr. X/09.04.2009 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală privind perioada 01.11.2006 - 31.12.2008 și procesul verbal nr. X/08.07.2009 prin care s-a realizat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01 - 28.02.2009, prin care nu s-au stabilit diferențe suplimentare.

**5. Sucursala .X. .X./ SUPERIOR – .X.,** controlul pe perioada verificată 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuat de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal nr. .X./08.07.2005 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, prin care nu s-au stabilit diferențe suplimentare;

- procesul verbal nr.X M/30.04.2009 prin care s-a realizat o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.06.2005 – 31.12.2008, prin care au fost stabilite următoarele diferențe suplimentare:

**1.Cu privire la impozitul pe profit**

- venituri suplimentare la calculul impozitului pe profit al anului 2007 în suma de X lei, provenind din neînregistrarea în contul 7582 "*venituri din donații și subvenții primite*" a veniturilor aferente cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit, în conformitate cu art. 19(1) și art.21(1)L571/2003;

- cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit al anului 2007 în suma de .X. lei conform prevederilor art.24 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, provenind din recepționarea în mod eronat ca obiecte de inventar a 4 bucăți scripete electrice cu valoarea unitară .X. lei și 2 bucăți macara cu lant cu valoarea unitară de X lei, bunuri care au o valoare mai mare de .X. lei, care conform prevederilor H.G. 105/2007 intra în categoria mijloacelor fixe;

- cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit al anului 2007 și 2008, în suma de .X. lei pentru anul 2007, respectiv .X. lei pentru anul 2008, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit. f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, provenind din înregistrarea în contul 628.008 "*cheltuieli cu alte servicii la terți*", a contravalorii cazării unor persoane în .X. pentru care Sucursala nu

detine documentele legale de deplasare (ordin de deplasare), personalul in legatura cu care Sucursala .X. a inregistrat nejustificat cheltuieli de deplasare nefiind angajat al Sucursalei;

- **cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la** calculul impozitului pe profit aferent anilor 2005 -2008, in suma de .X. lei pentru anul 2005, in suma de .X. lei pentru anul 2006, in suma de .X. lei pentru anul 2007, respectiv **în sumă de .X. lei pentru anul 2008**, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, provenind din faptul ca Sucursala a efectuat plati catre S.C. .X. S.A. fara a avea document justificativ, respectiv factura fiscala emisa de prestator pentru serviciile prestate, aceste plati au fost inregistrate nejustificat in contul 628 "*cheltuieli cu servicii la terti*".

## **2. Cu privire la TVA, s-au constatat următoarele:**

- TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei pentru anul 2007, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de cazare în unitati specializate, pentru persoane care nu au calitatea de angajati ai sucursalei, aceste cheltuieli nefiind efectuate în scopul operatiunilor impozabile conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

- prin raportul de inspectie fiscala nr..X. M/30.04.2009, încheiat de A.F.P.C.M. .X., raportul de inspectie fiscala nr..X./26.03.2009 încheiat de A.F.P.C.M. .X., raportul de inspectie fiscala nr. X/27.03.2009 încheiat de A.F.P.C.M. .X./ și raportul de inspectie fiscala nr..X./14.09.2009 transmise de catre D.G.F.P. .X. - A.F.P.C.M. prin adresa nr. .X./30.04.2009, prin care s-a verificat impozitul pe veniturile din salarii și nu s-au constatat diferente suplimentare;

- procesul verbal nr..X./09.07.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2009 - 28.02.2009, fiind stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

- taxa pe valoarea adaugata dedusa în mod eronat în suma de .X. lei (.X. lei - decembrie 2008 și .X. lei – ianuarie 2009), pe baza bonurilor fiscale întrucat documentele dupa care s-a exercitat dreptul de deducere nu îndeplineau conditiile prevazute la art.155 alin. 5 lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, nerespectandu-se prevederile art.146, alin.1 lit.a din legea mentionata mai sus;

- taxa pe valoarea adaugata dedusa în luna ianuarie 2009 la U.A. .X. în suma de .X. lei, de pe factura fiscala nr..X./26.01.2009 emisa de S.C. .X. S.R.L., care nu are înscris la rubrica cumparator codul de înregistrare fiscala, așa cum prevede art.155 alin. 5 litera e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare. Prin aplicarea pro ratei de 25% asupra TVA dedus de contribuabil, a rezultat ca a fost dedusa eronat suma de .X. lei (.X. %).

**6. Sucursala .X. .X./ – .X.**, verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control



Fiscal care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel: procesul verbal nr..X./13.07.2005 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind veniturile și cheltuielile sucursalei din perioada 25.10.2004 - 31.05.2005, procesul verbal FN/09.11.2005 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06.2005 - 30.09.2005, procesul verbal nr..X./21.08.2006, prin care s-a realizat inspectia fiscala privind contribuțiile aferente veniturilor din salarii din perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, procesul verbal FN/07.12.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contribuțiile aferente veniturilor din salarii din perioada 01.06. - 31.10.2006 și procesul verbal nr..X./01.10.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala privind perioada 01.11.2006 - 31.12.2008, cu exceptia taxei pe valoarea adaugata, care a fost verificata până la data de 28.02.2009, prin care nu s-au stabilit diferențe suplimentare.

**7. Sucursala .X. .X./ – .X.,** verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată la nivelul sucursalei prin mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal nr. .X./26.10.2005 incheiat de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal, prin care s-a realizat inspectia fiscala generala pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, procesul verbal FN/26.01.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06.2005 - 31.08.2005, procesul verbal nr..X./31.01.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru luna septembrie 2005 și procesul verbal nr..X./26.09.2006 prin care s-a realizat inspectia fiscala generala și a cuprins perioada pana la 31.12.2005 pentru impozitul pe profit și pana la data de 31.05.2006 pentru contribuțiile și fondurile datorate bugetului asigurarilor sociale de stat, rapoartele de inspectie fiscala nr. .X./14.04.2009, nr..X./14.04.2009, nr..X./08.04.2009, nr..X./30.03.2009, nr..X./05.03.2009 și nr..X./20.03.2009 transmise de catre D.G.F.P. .X./ - A.F.P.C.M. prin adresa nr. .X./17.04.2009, prin care nu s-au constatat diferențe suplimentare;

- procesul verbal nr. .X./09.06.2009 prin care s-a realizat inspectia fiscala generala pentru perioada 01.01.2006/31.12.2008, fiind stabilite urmatoarele difefente suplimentare:

#### **1. Cu privire la impozitul pe profit**

- **cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 in suma totala de .X. lei**, reprezentand cheltuieli neafereente veniturilor intrucat prin procesul verbal de control financiar nr..X./17.06.2008 incheiat de D.G.F.P. .X./ prin care s-a verificat modul de utilizare a transferurilor și subventiilor de la bugetul de stat, s-a stabilit ca aceasta suma reprezinta prejudiciu la bugetul de stat deoarece au fost majorate artificial preturile materialelor aprovizionate, fiind incalcate astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008 în suma totala de .X. lei, reprezentand:

- **cheltuieli neaferte veniturilor in suma de .X. lei**, intrucat prin procesul verbal de control financiar nr..X./29.05.2008 incheiat de D.G.F.P. .X./ prin care s-a verificat modul de utilizare a transferurilor și subventiilor de la bugetul de stat, s-a stabilit ca aceasta suma reprezinta prejudiciu la bugetul de stat, astfel: cu suma de .X. lei au fost majorate artificial preturile materialelor aprovizionate, respectiv pentru suma de .X. lei au fost majorate cheltuielile cu lucrari neexecutate și materiale neaprovizionate, fiind incalcate, prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

- **in suma de .X. lei** aferente unor lucrari de imbunatatire a parametrilor tehnici initiali aferente imobiliarilor care reprezinta lucrari de modernizare cu valoarea carora trebuia majorata valoarea cladirii conform prevederilor Legii nr.15/1994, a HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, incalcandu-se prevederile art.21 alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

- **cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de .X. lei**, stabilite in urma verificarii efectuate la Unitatea de Administrare .X./ și prezentate in procesul verbal nr..X./01.04.2009, nefiind respectate prevederile art.21 alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

## **2. Cu privire la TVA**

- TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei pentru anul 2007, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de intretinere și reparatii a mijloacelor fixe care apartin domeniului public al statului, nefiind respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

- procesul verbal nr..X./26.06.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada pana la 01.01-28.02.2009 fiind stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

- **taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de .X. lei, pentru luna ianuarie 2009, respectiv in suma de .X. lei pentru luna februarie 2009**, intrucat documentele dupa care s-a exercitat dreptul de deducere nu indeplineau conditiile prevazute la art.155 alin.5 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, in sensul ca aceste documente aveau inscrise codul fiscal al Sucursalei (care nu este inregistrata in scopuri de TVA), Sucursala incalcannd prevederile art. 146 alin.1 lit.a din actul normativ mentionat mai sus;

- **taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in luna februarie 2009, in suma de .X. lei**, (aceasta suma este deductibila in luna martie 2009), deoarece documentul in baza caruia s-a exercitat dreptul de deducere,

respectiv factura fiscala nr..X./27.02.2009 emisa de S.C. X S.A., reprezentand contravaloare lucrari de intretinere și reparatii, nu respecta prevederile art.134<sup>1</sup> alin.4 și art.134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, in sensul ca pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, faptul generator ia naștere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar. Situatiile de plata aferente facturii au fost semnate și ștampilate de catre constructor și beneficiar in luna martie 2009, iar situatiile de lucrari au intocmit de asemenea tot in luna martie 2009, rezultand ca TVA este exigibila in luna martie 2009 și in consecinta dreptul de deducere ia naștere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.

**8. Sucursala .X./ .X. – .X.**, verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a intocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, incheiate și la nivelul unitatilor teritoriale, astfel:

- procesul verbal nr..X./22.05.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala generala privind impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat pana la data de 31.12.2008, prin care au fost stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

- Contributie de asigurari sociale datorata de angajator in suma de X lei deoarece nu a fost constituita obligatia pentru fondul total de salarii brute lunare realizate, nerespectandu-se prevederile art. 5, alin.I și art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, precum și majorari aferente in suma de .X. lei constatate prin procesul verbal nr. .X./04.12.2006 incheiat la Unitatea de Administrare .X.;

- Contributie de asigurari de șomaj datorata de angajati in suma de .X. lei deoarece nu a fost retinuta obligatia pentru total salarii de baza lunare brute, nerespectandu-se art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru șomaj și stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile și completarile ulterioare și majorari aferente in suma de X lei, constatate prin procesul verbal nr..X./04.12.2006 incheiat la Unitatea de Administrare .X.;

- Contributie de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei deoarece nu a fost constituita obligatia pentru fondul total de salarii brute lunare realizate, nerespectandu-se art.5, alin.I și art.24 alin.1 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, precum și majorari aferente in suma de X lei, constatate prin raportul de inspectie fiscala nr. .X./18.12.2006 incheiat la Unitatea de Administrare .X. Vest;

- procesul verbal nr. .X./23.07.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01 - 28.02.2009 prin care nu s-au stabilit diferente suplimentare.

**9. Sucursala .X. .X. .X./ – .X./**, verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X./ - Activitatea de Control Fiscal care a intocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal nr.X./20.07.2005 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, fiind stabilite **diferente suplimentare cu privire la cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de .X. in trimestrul I 2005 și in suma de .X. lei in trimestrul II 2005**, reprezentand amortizare pentru doua autovehicule care nu se aflau in patrimoniul sucursalei, nerespectandu-se art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare; **de asemenea au fost stabilite venituri neinregistrate in trimestrul II 2005 in suma de .X. lei**, nerespectandu-se art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

- procesul verbal nr..X./29.11.2005 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06.2005 - 30.09.2005, prin care au fost stabilite diferente suplimentare cu privire **la cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de .X. lei**, reprezentand cheltuieli neafere realizarii de venituri, in conformitate cu art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

- procesul verbal nr.5.X./09.08.2006 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, raportul de inspectie fiscala nr. .X./15.05.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala privind impozitul pe veniturile din salarii pentru perioada 01.06.2006 - 31.12.2008, prin care nu s-au stabilit diferente suplimentare.

-procesul verbal nr..X./15.05.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06.2006 - 31.12.2008, fiind stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

- **venituri neinregistrate in evidenta contabila în suma de .X. lei, reprezentand pagube la statiile aflate în paza și monitorizarea S.C PAZA SI PROTECTIE .X. .X.** conform proceselor verbale încheiate, pagube nerecuperate în baza contractului de la aceasta societate, nerespectandu-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare ;

- **taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar în suma de .X. lei aferenta pagubelor nefacturate** nefiind respectate prevederile art.128(4) și art. 137(1) c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

- nu a fost acceptata la deducere TVA in suma de .X. lei aferente achizitiei de bunuri și servicii destinate desfașurarii operatiunilor de

imbunatatiri funciare de utilitate publica reglementate de art. 41(4) din Legea imbunatatirilor funciare nr.138/2004, cu modificarile și completarile ulterioare pentru care agentia nu este persoana impozabila, nerespectandu-se art. 145(2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare ;

- **pentru TVA deductibila cuprinsa in macheta 3 in suma de .X. lei**, dreptul de deducere se va realiza pe baza pro - rata definitiva pentru 2007 și 2008, nerespectandu-se art.145(2), lit. a și art.146(1) lit.b, pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare ;

- procesul verbal nr..X./07.07.2009 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala partiala privind **taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2009 - 28.02.2009 prin care nu a fost acceptata la deducere suma de .X. lei** rezultată din achizitii de bunuri și servicii destinate desfașurarii unor operatiuni fara drept de deducere aferente îmbunatatirilor funciare de utilitate publica pentru care A.N. .X. este persoana neimpozabila, nerespectandu-se art. 145(2), lit. a din Legea nr. 571/2003.

**10. Sucursala .X. - .X.**, verificarea perioadei 01.01.2005 - 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal, care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal FN/16.08.2005 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala pe perioada 01.01. 31.05.2005, procesul verbal nr.X/02.12.2005 prin care s-a efectuat o inspectie fiscala pe perioada 01.06.2005 - 30.09.2005, procesul verbal FN/23.06.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contributiile aferente veniturilor din salarii din perioada 01.06. - 30.09.2005, procesul verbal FN/28.08.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind veniturile și cheltuielile sucursalei din perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, procesul verbal nr.X/07.11.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contributiile sociale aferente salariilor sucursalei din perioada 01.10.2005 - 30.09.2006, procesul verbal FN/07.12.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contributiile aferente veniturilor din salarii din perioada 01.10.2006 - 31.10.2006, prin care nu s-au stabilit diferențe suplimentare.

- procesul verbal nr..X./03.07.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pana la 31.12.2008, fiind stabilite urmatoarele diferente suplimentare:

**a). Cu privire la impozitul pe profit**

- **cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 în suma de .X. lei**, constand în:

-**suma de .X. lei - amenda .X. la Unitatea de Administrare .X.**, înregistrata în evidenta contabila a societatii In contul 6581.1.2 “despăgubiri, amenzi și penalități” alte amenzi și penalitati, stornata prin NC nr.X/31.12.2007 și înregistrata în mod eronat în contul 151.8 “*alte provizioane*” încalcandu-se

prevederile art.21 alin.4 lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare,

-**suma de .X. lei din care .X. lei pentru Unitatea de Administrare .X.**, reprezentand mijloace fixe degradate (lipsa), înregistrate în evidenta contabila a societatii în contul 681.205 "*cheltuieli de exploatare privind provizioanele*" stornate prin NC nr.X/31.12.2007 și înregistrata eronat în contul 291 "*Ajustări pentru deprecierea imobilizarilor corporale*", încalcându-se prevederile art.21alin.4 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare. La nivelul persoanei juridice toate cheltuielile înregistrate în contul 6812 "*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*" au fost considerate în totalitate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal;

#### **b). Cu privire la TVA**

- TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei pentru anul 2007, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de întreținere și reparatii a mijloacelor fixe care apartin domeniului public al statului, nerespectandu-se art.145 alin.2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare;

- **necolectare TVA in suma de .X. lei** pentru mijloacele fixe constatate lipsa în gestiune în luna decembrie 2007, conform rezultatelor inventarierii, înregistrate în contul provizioane pentru deprecierea imobilizarilor corporale asimilate livrarilor de bunuri, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii efectuate de societate.

- raportul de inspectie fiscala nr.X/02.07.2009 privind impozitul pe veniturile din salarii, prin care nu au fost stabilite diferente suplimentare;

- procesul verbal nr. .X./29.07.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada pana la 01.01-28.02.2009 nefiind stabilite diferente suplimentare.

#### **11. Sucursala .X. DE NORD –X**, verificarea perioadei 01.01.2005

- 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal nr..X./29.11.2005 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala privind contributiile aferente veniturilor din salarii din perioada 01.06.

- 30.09.2005, procesul verbal nr.X./27.06.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind veniturile și cheltuielile sucursalei din perioada 01.06.

- 30.09.2005, raport de inspectie fiscala nr..X./21.08.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.10.2005 - 31.05.2006 prin care nu s-au stabilit diferențe suplimentare.

- procesul verbal nr. .X./03.04.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.06. 2006 - 31.12.2008, prin care au fost stabilite urmatoarele:

- nu a fot acceptata la deducere TVA în suma de .X. lei în anul 2007 aferente achizitiei de bunuri și servicii destinate desfașurarii operatiunilor de .X. de utilitate publica reglementate de art. 41(4) din Legea Îmbunatatirilor Funciare nr.138/2004, cu modificarile și completările ulterioare, pentru care sucursala nu este persoana impozabila, nerespectandu-se art.145(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

- pentru TVA deductibila cuprinsa în macheta 3 în suma de .X. lei în anul 2007 și în sumă de .X. lei în anul 2008, dreptul de deducere se va realiza pe baza de pro - rata definitiva pentru 2007 și pentru anul 2008;

- procesul verbal .X./29.06.2009 prin care s-a realizat a inspectie fiscala partiala privind TVA pentru perioada 01.01. 2009 - 28.02.2009, prin care nu s-au stabilit diferente suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata.

## **12. Sucursala .X. DE SUD – .X., verificarea perioadei 01.01.2005**

- 31.12.2008 a fost efectuată de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. - Activitatea de Control Fiscal care a întocmit la nivelul sucursalei mai multe procese verbale de control, astfel:

- procesul verbal nr..X./26.09.2006 prin care s-a realizat a inspectie fiscala generala pentru perioada 01.12.2004 - 31.05.2005, procesul verbal nr..X./06.09.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind veniturile și cheltuielile sucursalei din perioada 01.06. - 30.09.2005, procesul verbal nr..X./07.09.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala generala pentru perioada 01.10.2005 - 31.05.2006, procesul verbal nr..X./28.11.2006 prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contributiile aferente veniturilor din salarii pentru perioada 01.06.2006 - 31.10.2006, prin care nu s-au stabilit diferente suplimentare;

-procesul verbal nr. .X./15.05.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala pentru perioada 01.06.2006 - 31.12.2008, prin care au fost stabilite urmatoarele:

- suma de .X. lei reprezentand TVA respinsa la rambursare a fost considerata în mod eronat de contribuabil cheltuiala deductibila din punct de vedere fiscal în luna decembrie 2006, nerespectandu-se art.21 alin. 4 lit f din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare;

- **nu a fost acceptata la deducere suma de .X. lei în anul 2007** aferente achizitiei de bunuri și servicii destinate desfașurarii operatiunilor de .X. de utilitate publica reglementate de art. 41(4) din Legea îmbunatatirilor funciare nr.138/2004, cu modificarile și completările ulterioare, pentru care sucursala nu este persoana impozabila, nerespectandu-se art. 145(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare;

- pentru TVA deductibila cuprinsa în macheta 3 în suma de X lei în anul 2007 și în sumă de .X. lei în anul 2008, dreptul de deducere se va realiza pe baza de pro - rata definitiva pentru 2007 și 2008.
- procesul verbal nr. .X./24.06.2009 prin care s-a realizat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2009 - 28.02.2009, prin care nu au fost stabilite diferente suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata.

**II.B. În urma verificării efectuate la sediul central al A.N. .X. s-au constatat următoarele:**

Contributiile aferente salariilor sau celorlalte venituri de natura salariala sunt raportate la nivelul persoanei juridice, care le centralizeaza și raporteaza la organul fiscal teritorial.

Sediul central (CENTRALA) nu are obligatia declararii și platii contributiilor aferente salariilor sau celorlalte venituri de natura salariala de asigurari sociale datorata de angajator, la sediul central efectuandu-se constituirea, evidentierea și transmiterea acestora prin balanta, pentru centralizare la nivelul A.N. .X..

S-a constatat că la nivelul centralei a fost încheiat de catre A.N.A.F. - D.G.F.P. M.B. - Serviciul Control Fiscal 5, procesul verbal nr..X./19.06.2006, prin care s-a realizat o inspectie fiscala privind contributiile aferente salariilor pentru perioada 01.01.2005 - 30.09.2005.

Ultima verificare privind taxa pe valoarea adaugata s-a realizat prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./20.04.2007 încheiat de catre D.G.F.P. M.B. - Administratia Finantelor Publice sector 4, Serviciul de inspectie fiscala persoane juridice, care a cuprins luna ianuarie 2007.

**1. Implicatiile fiscale rezultate în urma analizei efectuate de organele de inspectie fiscală asupra procesului verbal de constatare nr. .X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a Romaniei - Departamentul III, Directia 2, sunt urmatoarele:**

- inregistrarea eronata in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" in loc de 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*" a investitiilor realizate in cladire rezultand diminuarea rezultatului financiar a anului 2007 cu suma de .X. lei, nefiind respectate prevederile art.21 lin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- inregistrarea eronata a investitiilor realizate constand in lucrari de reabilitare cladire in anul 2006 în suma de .X. lei prin neevidentierea in patrimoniu a acestor lucrari, nefiind respectate prevederile art.21 lin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;



- amenda contravențională în suma de .X. lei în luna decembrie 2008, care nu a fost aprobată pentru a fi suportată pe cheltuieli, nerespectându-se prevederile art. 21 alin.4 lit. b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare ;
- venituri nerealizate în suma de .X. lei reprezentând penalități contractuale nefacturate, în conformitate cu art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **prejudicii aduse sucursalelor teritoriale ale A.N. .X. în anul 2007 de către S.C. .X..X. S.R.L. constând în pagube ca urmare a furturilor produse în obiectivele monitorizate de către aceasta, în suma de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, respectiv .X. lei, nerespectându-se prevederile art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și respectiv art.128 alin. 4. lit. d și art.137 alin.1 lit. c din același act normativ;**
- venituri nerealizate reprezentând penalități contractuale nerecuperate de la furnizorul de echipamente IT, respectiv S.C. .X. .X. S.R.L., în suma de .X. lei în trimestrul IV 2007, nerespectându-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;
- lipsa documentelor justificative pentru materiale în suma de .X. lei, a manoperei detaliate aferente, precum și a unor lucrări de verificare certificare nejustificate incluse în situațiile de lucrări platite antreprenorului S.C. .X. .X. S.R.L. fiind inclusă în contul de cheltuieli suma de .X. lei, nerespectându-se prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Facturile aferente au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări întocmit la nivelul centralei, la care s-a aplicat pro-rata de taxă pe valoarea adăugată de 25% astfel, taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu are drept de deducere este în suma de .X. lei, nefiind acceptată la deducere în conformitate cu art.145 alin. 2 lit.a din același act normativ.

De asemenea, au mai fost constatate:

- venituri nerealizate în suma de .X. lei reprezentând penalități contractuale nefacturate;
- cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil care nu au fost avute în vedere de către sucursală în anul 2008:
  - în suma de .X. lei reprezentând amenda contravențională,
  - nerealizarea unor venituri pe anul 2008 din subevaluarea tarifelor sezoniere de livrare a apei pentru irigații în suma de X lei în anul 2008 și necolectarea TVA în suma de X lei;
  - în suma de .X. lei și TVA aferentă în suma de X lei reprezentând nefacturarea certificatelor de atestare:

- in suma de .X. lei și TVA aferent de X lei reprezentand nefacturarea avizelor de prelungire a certificatelor de atestare;
- in suma de .X. lei și TVA aferent de X lei reprezentand nefacturarea avizelor de prelungire a certificatelor de atestare;
- in suma de .X. lei reprezentand avize de scoatere din circuitul agricol și taxa pe valoarea adaugata necolectata aferenta in suma de X lei,;
- in suma de .X. lei reprezentand penalitati contractuale nefacturate inregistrate de sucursale in anul 2009;
- venituri nefacturate in perioada noiembrie - decembrie 2008 in suma totala de .X. lei la care se adauga TVA in suma de .X. lei;
- venituri nefacturate în anul 2008 reprezentând penalități contractuale nefacturate în sumă de .X. lei;
- obligatii neachitate fata de furnizori provenite din anul 2004 prescrise, mentinute in mod nejustificat in soldul contului 401" Furnizori" la 31.12.2008, reprezentand venituri neinregistrate in suma de .X. lei;
- venituri corespunzatoare amortizarii activelor fixe primite cu titlu gratuit neinregistrate in suma de .X. lei;
- lucrari neefectuate in anul 2008 la unele obiective de investitii reprezentand situatii de plata care includ in mod eronat la alte cheltuieli directe cu manopera și comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Munca in suma de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;
- lucrari neefectuate in luna noiembrie 2008 la unele obiective de investitii reprezentand situatii de plata intocmite eronat de executant prin utilizarea unor cote de contributii aferente manoperei directe mai mari decat cele legal datorate, in suma de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;
- lucrari neexecutate la același obiectiv de investitii mentionat mai sus in suma de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;
- plati nelegale reprezentand actualizare de pret la situatii de lucrari in conditiile in care ofertantul nu a atașat ofertei sale lista cu materiale, produse, echipamente in luna august 2008, in suma de X lei și TVA aferenta in suma de X lei.
- venituri nerealizate in suma de X lei reprezentand penalitati contractuale neinregistrate in evidenta contabila a societatii in trimestrul IV 2008;
- plata nelegala a unor cantitati de lucrari de investitii facturate și achitate dar neexecutate in suma de X lei aferente anului 2008, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;
- lucrari de intretinere și reparatii neefectuate in anul 2008 reprezentand situatii de plata intocmite eronat de executant prin utilizarea unor cote de contributii aferente manoperei directe mai mari decat cele legal datorate in

suma de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;

- majorarea nejustificata a cheltuielilor și inregistrarea unor obligatii catre furnizorii de lucrari mai mari decat cele legal datorate in anul 2008 pe baza de situatii de plata care includ in mod eronat la alte cheltuieli directe cu manopera și comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Munca in suma de lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;

- utilizarea unui preț mai mare la materiale decât cel din ofertă cu suma de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod eronat in suma de X lei;

- cheltuieli ocazionate de deplasarea angajatilor in alta localitate in interes de serviciu, respectiv transportul cu alte mijloace de transport decat cele de transport in comun mai mari decat cele legal convenite in suma de X lei;

- cheltuieli din situatii de plata intocmite eronat de executant prin utilizarea unor cote de contributii aferente manoperei directe mai mari decât cele legal datorate in suma de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata dedusa în mod eronat în suma de X lei;

- pentru materiale s-a utilizat un preț mai mare decat cel din oferta cu suma de X lei și taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de X lei;

- decontarea în cadrul organizarii de șantier reprezentand cazare muncitori fara a avea la baza documente justificative a sumei de X lei și taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de X lei;

- nu au fost executate lucrari în anul 2008 în valoare de X lei și taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de X lei;

- majorarea nejustificata a prețului stabilit prin contract cu suma de X lei și taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de X lei;

- nu au fost executate lucrari în octombrie 2008 în valoare de X lei și taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de X lei pentru refacerea terasamentului decopertat nejustificat;

- nu au fost executate lucrari în anul 2008 în valoare de X lei și taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de X lei întrucat cantitatea de țeava aferenta lucrarii nu a fost justificata;

- plata nelegala în suma de X lei aferenta anului 2008 reprezentand contravaloarea taxei de depozitare pamant rezultata în urma unor lucrari de colmatare nejustificata cu documente care sa ateste realitatea;

- plata nelegala în suma de .X. lei reprezentand decontare nelegala de cheltuieli cota organizare șantier 3,5%;

- decontarea unor situatii de lucrari a caror valoare a fost actualizata fara sa fi aparut imprejurari care sa justifice necesitatea ajustarii pretului contractului in anul 2008 in suma de X lei.

**2. În urma analizei efectuate de organele de inspectie fiscala asupra constatarilor din Procesul verbal de control financiar nr..X./28 iulie 2010 incheiat de D.G.A.M.C. - Serviciul de control financiar prezentat și a verificarilor efectuate la sediul A.N. .X. in data de 10.08.2010, au rezultat urmatoarele:**

- in procesul verbal mentionat se precizeaza ca "*Societatea a depășit cotele de cheltuieli de protocol prevazute prin Bugetele de venituri și cheltuieli anuale aprobate, pentru perioada 2005-2008*", utilizand in mod nejustificat subventie de la bugetul de stat in suma totala de X lei, reprezentand cheltuieli de protocol, neinregistrate în contul 623.01 "Cheltuieli de protocol" fiind inregistrate in conturile 602.808 "Cheltuieli cu materiale consumabile", 602.108 "Cheltuieli cu materiale nestocate", 658.118 "Cheltuieli cu amenzi si penalitati", 625.108 "Cheltuieli de deplasare". **Organele de control au stabilit limita de deductibilitate pentru cheltuielile de protocol efectiv realizate și a fost intocmita anexa nr.26b** din care au rezultat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal care depășesc limita legala conform art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, numai in anul 2005, cu suma de X lei;

- in contul 626.008 "Cheltuieli cu taxe poștale și de telecomunicatii" au fost inregistrate **cheltuieli cu serviciile de telefonie mobila Vodafone pentru membrii Consiliului de Administratie**, aceștia nefiind angajati cu contract de munca. În consecinta, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anii 2006-2008, în suma totala de X lei, precum și taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere aferenta acestor cheltuieli, în suma de X lei,

- în contul X "Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane" au fost înregistrate eronat **cheltuieli reprezentand contravaloarea a 50% din biletele de transport acordate angajatilor in suma de X lei pentru anii 2007 - 2008**, sume ce trebuiau inregistrate în contul 6458 "Alte cheltuieli social culturale"; echipa de control a stabilit limita de deductibilitate pentru cheltuielile social culturale efectiv realizate din care au rezultat cheltuieli social culturale nedeductibile fiscal care depășesc limita în suma de X lei;

- pentru unele cheltuieli înregistrate în contul 628.008 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti", reprezentand servicii conform contractului de prestari servicii nr.X/03.12.2007 încheiat de A.N. .X. cu SC X SRL și a Actului aditional nr.1 din data de 19.12.2007 la acesta, servicii conform contractului de prestari servicii nr.X/10.06.2008 cu SC X X SRL, servicii conform contractului de prestari servicii nr.X/06.05.2008 cu furnizorul SC X Com SRL și servicii conform contractului de prestari servicii nr.X/25.06.2008 incheiat de A.N. .X. cu același furnizor, respectiv SC X X SRL., nu au fost prezentate echipei de control financiar documente justificative din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciului descris ca fiind obiect al contractului, respectiv studii, rapoarte, modele, procese-verbale, astfel ca regia nu demonstreaza

realitatea prestatiei pentru plata careia a utilizat subventia de la bugetul de stat.

În urma verificării efectuate în data de 10.08.2010, A.N. .X. a prezentat echipei de control o serie de documente justificative din care rezulta prestarea efectivă a serviciului descris ca fiind obiect al contractului, respectiv studii însoțite de CD-uri de prezentare rezultând ca serviciile contractate au fost prestate, **fiind respectate prevederile art. 21 alin.4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

### **3. Verificări la nivelul CENTRALEI**

#### **3.1. Impozitul pe veniturile din salarii și a celor asimilate salariilor.**

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.10.2005-31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, A.N. .X. avea obligația de a calcula, reține și vira la bugetul general consolidat al statului, impozitul asupra veniturilor din salarii și a celor asimilate salariilor.

S-a constatat că pe perioada verificată A.N. .X. a avut angajați cu contract de muncă, situația numărului mediu de personal prezentându-se astfel: 55 angajați pentru anul 2005, 61 angajați pentru anul 2006, 54 angajați pentru anul 2007, respectiv 55 angajați pentru anul 2008.

Din verificarea statelor de plată și a centralizatoarelor de salarii s-a constatat că impozitul pe veniturile de natură salarială a fost calculat și înregistrat corect în contabilitate pentru veniturile din salarii sau de natură salarială acordate angajaților, în conformitate cu reglementările legale. De asemenea, nu s-au constatat deficiențe în ce privește stabilirea venitului-bază de calcul sau referitor la existența documentelor pentru determinarea coeficienților de deduceri personale suplimentare.

În urma verificării s-a constatat că până la data de 08.07.2008 Directorul general a fost angajat în baza unui contract de muncă, după această dată a fost încheiat Contractul de mandat nr..X./08.07.2008, în baza O.U.G. nr.79/2008 privind măsuri economice financiare la nivelul unor operatori economici, prin care acesta este mandatat ca fiind conducătorul operatorului economic, în scopul conducerii, organizării și gestionării pe baza criteriilor de performanță și a obiectivelor cuantificate privind reducerea creanțelor și a plăților restante, a pierderilor, a cheltuielii la X lei venituri, precum și la creșterea productivității muncii.

A.N. .X. a calculat și constituit în evidențele contabile impozitul pe veniturile asimilate salariilor obținute în baza contractului de mandat pentru Directorul general al regiei în perioada 8 iulie - decembrie 2008, dar a raportat acest impozit prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul

de stat ca fiind impozit pe venit în regim de consignatie/contract agent/mandat comercial.

În conformitate cu prevederile art.2 alin 1 din O.U.G. nr. 79/2008 privind masuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, ale art.152 alin.2 și alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat diferente suplimentare, **pentru perioada iulie – decembrie 2008, in suma de .X. lei** provenind din declararea în mod eronat la organul fiscal teritorial a impozitului pe salarii aferent contractului de mandat ca fiind impozit pe venit în regim de consignatie/contract agent/mandat comercial.

Pentru diferențele suplimentare de impozit pe salarii au fost calculate **majorari de întârziere în suma totala de .X. lei**, potrivit prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **3.2. CONTRIBUȚII SOCIALE**

#### **Contributia de asigurari sociale de stat**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.10.2005 - 31.12.2008

**În ceea ce privește Contribuția de asigurari sociale de stat datorata de angajator**, s-a constatat că A.N. .X. nu are obligatia declararii și platii contributiei de asigurari sociale datorata de angajator, de sucursale, la sediul central efectuându-se constituirea, evidentierea și transmiterea acesteia prin bilanță.

S-a constatat că începând cu 08.07.2008 Directorul general al regiei a încheiat în baza O.U.G. nr.79/2008 privind masuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, Contractul de mandat nr..X./08.07.2008, pentru care regia nu a calculat, nu a constituit in evidentele contabile și nu a declarat contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajator. Ca urmare, s-a procedat la calcularea acestei contributii, în baza prevederilor art. 5 alin.1 pct. IV, lit.b și a art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completările ulterioare, precum și ale art.152 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, cu modificarile și completările ulterioare, în **suma de .X. lei** .

**În ceea ce privește Contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajati**, s-a constatat că pentru Directorul general al regiei s-a încheiat, incepand cu 08.07.2008, in baza O.U.G. nr.79/2008 privind masuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, Contractul de mandat nr..X./08.07.2008, pentru care regia nu a calculat, constituit in evidentele contabile și nu a declarat contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajati, astfel că a fost stabilită această contribuție, în baza art.5

alin.1 pct.IV lit.b și art.23 alin.1 lit.b din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile și completările ulterioare, precum și ale art.152 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, **in suma de .X. lei.**

**În ceea ce privește Contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorată de anagajator, Contribuția de asigurari sociale de sanatate datorata de angajați, Contributia unității la fondul de șomaj, Contributia angajaților la fondul de șomaj, Contributia pentru accidente de munca și boli profesionale, Fondul de garantare a creantelor salariale și Contributia pentru concedii și indemnizatii, s-a constatat că A.N. .X. nu are obligatia declararii și platii acestor contribuții la acest nivel, regia efectueaza doar constituirea, evidentierea și transmiterea acestora, prin balanta la nivelul A.N. .X., acestea fiind înregistrate și transmise corect.**

#### **4. IMPOZIT PE PROFIT**

S-a constatat că A.N. .X. stabilește impozitul pe profit la nivel central prin insumarea datelor cuprinse in balantele de verificare intocmite de catre centrala sucursalelor teritoriale, acestea din urma neavand personalitate juridica.

**Referitor la venituri, cheltuieli și determinarea cheltuielilor nedeductibile fiscal la nivelul CENTRALEI, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea realitatii înregistrării veniturilor și cheltuielilor în contabilitate.**

Din verificări a rezultat că regia a înregistrat venituri din urmatoarele operațiuni:

- avize pentru scoaterea din circuitul agricol acordate diferitelor persoane fizice sau juridice;
- caiete de sarcini vandute pentru diverse licitatii organizate la nivelul societatii;
- activitati de cercetare dezv.X./are (subcontractare).
- alte venituri din exploatare in care este inclusa și cota de functionare a aparatului propriu al centralei pe care aceasta o incaseaza lunar de la sucursalele sale;
- dobanzi aferente conturilor bancare.

Din verificarea efectuata de Curtea de Conturi a Romaniei prin procesul verbal nr..X./15.04.2009, au rezultat diferente in ce privește veniturile realizate de **CENTRALA** și cele inregistrate in contabilitatea acesteia, astfel:

- **venituri neinregistrate din nerecuperarea prejudiciilor aduse sucursalelor teritoriale ale A.N. .X. in anul 2007 de catre S.C. .X.X. S.R.L., constand in pagube ca urmare a furturilor produse in obiectivele**

**monitorizate de catre aceasta, in suma de .X. lei**, nerespectandu-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare;

**- venituri nerealizate reprezentand penalitati contractuale nerecuperate de la furnizorul de echipamente IT, respectiv S.C. Y .X. .X. S.R.L., in suma de .X. lei in trimestrul IV 2007**, nerespectandu-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare.

În ceea ce privește cheltuielile înregistrate de **CENTRALA** acestea constau în :

- cheltuieli cu implementarea unui nou program de contabilitate;
- cheltuieli cu monitorizare și paza pentru infrastructura de imbunatatiri funciare din cadrul amenajarilor de imbunatatiri funciare pe care le administreaza, exploateaza, intretine și repara;
- cheltuieli cu intretinerea și reparatiile mașinilor auto din dotare;
- programe informatice și cheltuieli cu service-ul acestora;
- combustibil pentru autoturismele din dotare;
- produse de birotica: cartușe imprimanta, toner, hartie xerox, fax, papetarie, etc.;
- consultanta financiar-contabila;
- servicii poștale, telecomunicații.

Din verificarea efectuată de Curtea de Conturi a Romaniei prin procesul verbal nr..X./15.04.2009, au rezultat diferente in ce privește cheltuielile efectuate de CENTRALA și cele înregistrate in contabilitatea acesteia, ca urmare a lipsei documentelor justificative pentru materiale, pentru manopera aferenta, precum și unele lucrari de verificare certificare nejustificate incluse in situatiile de lucrari platite antreprenorului S.C. .X. .X. S.R.L. in suma de .X. lei.

**În contul de cheltuieli a fost înregistrata suma de .X. lei**, care este nedeductibila din punct de vedere fiscal, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare.

În vederea efectuării verificării au fost solicitate regiei "*Situatia cheltuielilor considerate și înregistrate de societate ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal*" și "*Situatia privind modul de calcul a impozitului pe profit pe perioada verificata conform societate*". Fata de situatiile prezentate de regie, în urma verificarii efectuate și a centralizarii constatarilor din procesele verbale de control încheiate la sucursalele A.N. .X. de catre D.G.F.P. judetene, Curtea de Conturi a Romaniei și D.G.A.M.C. - Serviciul de Control Financiar, s-a stabilit o baza impozabila suplimentara pentru calculul impozitului pe profit care provine din stabilirea unor venituri suplimentare fata de cele înregistrate de societate și a unor cheltuieli



nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite suplimentar și centralizarea trimestrială a diferentelor referitoare la cheltuielile nedeductibile fiscal constatate prin procesele verbale de control încheiate la subunitățile A.N. .X..

**Ca urmare, pe perioada 2005 – 2008 a fost stabilit profit impozabil suplimentar ca urmare a constatărilor din procesul verbal nr..X./15.04.2009 al Curții de Conturi a României:**

- **suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil la nivel de Centrală potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pe anul 2007;

- **suma de .X. lei** reprezentând venituri neîncasate de către Centrală și neînregistrate, de la S.C. .X. .X. S.R.L., nerespectându-se prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe anul 2007, precum și

- **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X, pe anul 2005, la Sucursala .X./ - .X./ – .X./ și în sumă de .X. lei la Sucursala .X. .X./, pe anul 2008**, potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, pe anul 2005, la Sucursalele .X./ .X./ Superior, .X. .X. Inferior, .X./-.X.-.X./, în sumă de X lei, pe anul 2006**, la Sucursalele .X./ .X./ Superior, .X. .X./ Inferior, .X. de Sud, în sumă de .X. lei, pe anul 2007 la Sucursala .X./ .X./ Superior și **în sumă de .X. lei, pe anul 2008, Sucursala .X./ .X./ Superior**, potrivit prevederilor art.21, alin.4, lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, pe anul 2005 și în sumă de X lei, pe anul 2006, la Sucursala-.X. .X., **în sumă de X lei**, pe anul 2007, la Sucursalele .X./ .X./ Superior, .X. .X. și .X. .X./ și **în sumă de .X. lei, pe anul 2008, la Sucursala .X. .X./**, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, pe anul 2006 și în sumă de .X. lei, pe anul 2008, la Sucursala .X.-.X./**, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, pe anul 2008, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, pe anul 2006, în sumă de X lei, pe anul 2007 și în sumă de X lei, pe anul 2008, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, pe anul 2006 și în sumă de .X. lei, pe anul 2008, la Sucursala .X.**, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- venituri neevidențiate în sumă de .X. lei, pe anul 2005, la Sucursala .X./- .X.-X./, în sumă de X lei, pe anul 2007, la Sucursala .X./ .X./ Superior, în sumă de .X. lei, pe anul 2007, reprezentând venituri neînregistrate din pagube nefacturate de SC .X..X. SRL ca urmare a furturilor produse la obiectivele monitorizate de aceasta și în sumă de X lei, pe anul 2008, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli de protocol care au depășit limita legală în sumă de X lei, pe anul 2005, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli cu servicii de telefonie mobilă ale membrilor Consiliului de Administrație în sumă de X lei, pe anul 2006, în sumă de X lei pe anul 2007 și în sumă de X lei, pe anul 2008, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a calculat în sarcina regiei **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.**

#### **5. În ceea ce privește Varsamintele de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate.**

Perioada verificata a fost 01.06.2005 - 31.12.2006.

S-a constatat că obligatia constituirii, înregistrării în contabilitate, declarării și plății acestei contribuții revine persoanei juridice. Deoarece nu toate actele de control încheiate la nivelul sucursalelor au analizat aceste varsaminte, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-au solicitat documente și situații care să dovedească faptul că pentru diferența între numărul total de angajați și numărul de angajați care a fost luat la stabilirea de către regie a obligatiei de plată la acest fond special au fost solicitări trimestriale la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca și raspunsuri nefavorabile din partea acesteia în perioada 2005 - 2006.

În vederea stabilirii varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate la nivelul persoanei juridice organele de inspectie fiscala au solicitat conducerii regiei adresele trimestriale depuse la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca sau la agentiile judetene ale acestora prin care s-a solicitat angajarea de persoane cu handicap, împreună cu raspunsurile scrise ale acestora, conform instructiunilor privind aplicarea art. 43 (alin 2) din OUG 102/1999 aprobată și modificată prin Legea nr.519/2002 și situația lunară, pentru perioada 01.06.2005 - 31.12.2006, a personalului angajat cu contract de munca și a persoanelor cu handicap, pentru fiecare sucursala în parte și la nivelul persoanei juridice.

În baza acestor documente organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere și a diferentelor suplimentare la varsamintele astfel:

S-a constatat ca regia nu a calculat și declarat în totalitate contribuția datorată în contul varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate la nivelul stabilit de prevederile legale în conformitate cu prevederile art. 42 alin.1 și art. 43 alin 1 din O.U.G. 102/1999 modificată de Legea 519/2002, nefiind prezentate adrese de solicitare angajare persoane cu handicap, răspunsuri de la A.N.O.F.M. pentru toate sucursalele, în conformitate cu art. 43 alin.2 din din O.U.G. 102/1999, modificată de Legea nr.519/2002, **rezultând diferența suplimentară în suma de .X. lei pentru anul 2005**, în anul 2006 aceste varsaminte fiind calculate în mod corect. Ca urmare, au fost calculate **majorări de întârziere aferente în suma de .X. lei.**

## **6. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**6.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în urma verificării prin sondaj a documentelor primare, la nivelul CENTRALEI, s-au constatat următoarele:**

Perioada verificată: februarie 2007 - februarie 2009.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată**, s-a constatat că CENTRALA înregistrează următoarele tipuri de operațiuni :

a.) Operațiuni impozabile cu cota 19% aferente veniturilor obținute din avize acordate pentru scoaterea din circuitul agricol, vânzare caiete sarcini (cont 708,7588), conform prevederilor art.128 alin.(1) și ale art.129 alin.(1) coroborate cu art.140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții montaj, aferente perioadei 01.02.-31.12.2007, conform prevederilor art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care se realizează articolul contabil 4426 = 4427;

c.) Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere aferente veniturilor obținute din studii și cercetări (cont 708). Începând cu data de 01.01.2007 activitatea de cercetare dezvoltare nu mai este considerată operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificată prin Legea nr.343/2006, cu excepția cazurilor *“contractelor ferme, încheiate până la data de 31.12.2006 inclusiv, când se aplică prevederile legale în vigoare la data intrării în vigoare a contractelor pentru următoarele operațiuni: a) Activitățile de cercetare dezvoltare și inovare(...)* “ așa cum este prevăzut în art.161 alin.19 lit. a din actul normativ precizat. CENTRALA are încheiat un contract de studii și cercetări înainte de data de 31.12.2006 care s-a derulat și în perioada ianuarie 2007-iunie 2008, în consecință fiind operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.

d.) Operatiuni de livrari intracomunitare scutite de TVA cu drept de deducere. Prin adresa nr.X/24.02.2009 Compartimentul de schimb international de informatii a comunicat faptul ca exista neconcordanțe privind livrarile raportate prin sistemul VIES declarate de catre operatori intracomunitari, A.N. .X. nedeclarand livrari intracomunitare in anul 2007.

Organele de inspectie fiscala au constatat că regia a incheiat cu S.C. X - Ungaria un contract de livrare in Ungaria de apa pentru agricultura prin canalele de irigatii existente parte in contract fiind și A.N. X pentru care beneficiarul a comunicat codul valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale din Ungaria, in conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au solicitat Autoritatii Nationale a Vamilor prin adresa nr.X/13.02.2009, date referitoare la existenta unor eventuale exporturi efectuate de A.N. .X. în perioada 01.02.2007-31.12.2008.

Prin adresa nr. .X./26.02.2009, Autoritatea Nationala a Vamilor a comunicat ca in baza de date a ANV nu sunt înregistrate declaratiile vamale de export care sa contina în rubrica destinata exportatorului datele de identificare ale A.N. .X. .

Din verificări au rezultat **diferente fata de TVA colectata înregistrata de regie in suma de X lei, care provin din erori de colectare la veniturile înregistrate de centrala**, nerespectandu-se prevederile art.137 alin.1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

**Din verificarea efectuata de Curtea de Conturi a Romaniei prin procesul verbal nr. .X./15.04.2009, au rezultat diferente in ceea ce privește venituri neinregistrate din nerecuperarea prejudiciilor aduse sucursalelor teritoriale ale A.N. .X. în anul 2007 de catre S.C. .X..X. S.R.L., pentru care nu s-a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, nerespectandu-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, respectiv, art.128 alin.4 lit.d și art.137 alin. lit. c din același act normativ.**

## **6.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibila la nivelul Centralei, s-au constatat următoarele:**

Pentru desfașurarea activitatii principale, A.N. .X. a beneficiat de subventii de la bugetul de stat pentru acoperirea cheltuielilor conform articolului nr.41 din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare.

A.N. .X. efectueaza achizitii de materiale și servicii necesare desfașurarii activității ale caror costuri sunt acoperite integral sau parțial de la bugetul de stat, astfel încat nu toate achizițiile respective se regasesc în operațiuni facturate către terți.

La articolul 41 din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare, sunt enumerate activitățile regiei, pentru fiecare activitate fiind specificat gradul de acoperire a cheltuielilor cu subvenții de la bugetul de stat (total sau parțial). Astfel, sunt activități a caror cheltuiala este acoperita integral de la bugetul de stat și care nu dau naștere unor operațiuni taxabile și activități care sunt acoperite din veniturile proprii realizate, care dau naștere la operațiuni taxabile.

În conformitate cu art.145 alin.2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabila are drept de deducere a taxei aferenta achizițiilor daca acestea sunt utilizate în scopul realizarii unor operațiuni taxabile. În acest sens, prin adresa nr. X/2008 A.N. .X. a solicitat precizari privind taxa pe valoarea adaugata iar din raspunsul nr..X./23.02.2009 la adresa mentionata mai sus, emis de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA, rezulta că "*Avand învedere activitatea desfașurata de .X. RA deși .X. RA nu este institutie publica, totuși administratia efectueaza și achizitii destinate desfașurarii unor operatiuni fara drept de deducere, precum operațiunile referitoare la .X. de utilitate publica, motiv pentru care consideram ca in cazul X R.A. dreptul de deducere a TVA se determina dupa cum urmeaza:*

*În esenta, în sensul prevederilor art.147 din Codul Fiscal, .X. RA își poate exercita dreptul de deducere a taxei deductibila aferenta achizitiilor efectuate, astfel:*

- daca achizitiile sunt destinate exclusiv desfașurarii de operatiuni care dau drept de deducere, taxa aferenta acestor operatiuni este în întregime deductibila;*
- daca achizitiile sunt destinate exclusiv desfașurarii unor operatiuni ce nu dau drept de deducere, taxa aferenta acestor operatiuni nu este deductibila;*
- daca destinatia achizitiilor nu este cunoscuta, sau daca bunurile sau serviciile achizitionate vor fi utilizate atat pentru operațiuni care dau drept de deducere cat și pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa aferenta acestor achizitii urmeaza sa fie dedusa pe baza de pro-rata. În acest context, .X. RA trebuie sa deduca pe baza de pro-rata TVA aferent achizitiilor de bunuri și servicii:*
- a caror destinatie nu este cunoscuta in momentul achizitiei;*
- pentru care nu se poate determina cu claritate in ce masura sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni ce dau drept de deducere și pentru operatiuni ce nu dau drept de deducere."*

În perioada februarie 2007 - decembrie 2007 **CENTRALA** a considerat ca achizitiile efectuate sunt destinate exclusiv desfașurarii de operatiuni care dau drept de deducere, **taxa pe valoarea adaugata fiind in intregime dedusa, iar in perioada ianuarie - decembrie 2008 a considerat ca destinatia achizitiilor la nivelul centralei nu este cunoscuta**, ca bunurile și serviciile achizitionate au fost utilizate atât pentru operatiuni care

dau drept de deducere, cat și pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii fiind dedusa pe baza de pro rata.

În conformitate cu art.145 alin.2 lit.a, art.147 alin.1 și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat la directiile de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice sau Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, puncte de vedere cu privire la cheltuielile și taxa pe valoarea adaugata aferenta activității desfașurata de A.N. .X. și subventionata de la bugetul de stat.

Din adresa de raspuns inregistrata la D.G.A.M.C. sub numarul X/06.05.2009, data de Directia de Legislatie in domeniul TVA, rezulta ca:*"[...]deși Administratia nu este institutie publica, efectueaza și achizitii destinate desfașurarii unor operatiuni fara drept de deducere, precum operatiunile referitoare la .X. de utilitate publica, motiv pentru care consideram ca în cazul Administratiei Nationale a Îmbunatatirilor Funciare R.A. dreptul de deducere a TVA se determina, conform prevederilor art. 147, alin. 3 -5 din Codul fiscal [...]"*.

Prin aceeași adresa se precizeaza ca *"Deși .X. RA actioneaza in calitate de persoana impozabila, o parte din achizitiile sale nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile pentru care ar avea drept de deducere in conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit. a din Codul fiscal. În aceasta categorie sunt de exemplu achizitiile destinate realizarii de actiuni de aparare impotriva inundatiilor, de protectie a mediului prin lucrari de imbunatatiri funciare și monitorizarea efectelor acestor lucrari. Cheltuielile ocazionate de derularea unor astfel de activitati nu sunt de natura a fi recuperate ca parte a valorii unor prestatii, taxabile din punct de vedere al TVA, ceea ce justifica tratamentul fiscal anterior."*

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au constatat că **A.N. .X. este persoana impozabila cu regim mixt** conform art.147 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe toata perioada verificata, respectiv februarie 2007- februarie 2009. În consecinta, A.N. .X. a considerat în mod eronat că in perioada februarie - decembrie 2007 are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta tuturor achizitiilor, inclusiv cele care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

De asemenea, s-a constatat că A.N. .X. nu s-a comportat ca și un comisionar din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv ca un cumparator-revanzator pentru lucrarile efectuate din subventiile primite și anume sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatilor subventionate, dar sa și colecteze taxa pe valoarea adăugată in momentul recuperarii acestor cheltuieli de la beneficiarul in drept al acestor lucrari, respectiv Ministerului Agriculturii, Padurilor și Dezvoltarii Rurale.

Totodată, s-a constatat că, la nivelul CENTRALEI bunurile și serviciile achizitionate au fost utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere.

Astfel, pentru perioada februarie 2007 - decembrie 2007, CENTRALA a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor considerând că acestea sunt destinate exclusiv desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere iar pe perioada ianuarie 2008 – decembrie 2008 a considerat că destinația achizițiilor la nivelul centralei nu este cunoscută, respectiv că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa aferentă fiind dedusă pe bază de pro-rata, în conformitate cu art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**S-a constatat că în anul 2008 CENTRALA a dedus taxa pe valoarea adăugată pe baza de pro-rata calculată la nivelul regiei și numai în perioada februarie – decembrie 2007 nu a procedat în același mod.** Astfel, diferența de taxa pe valoarea adăugată rezultată din aplicarea pro-ratei și care nu se admite la deducere, se va înregistra în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte".

**Din verificarea efectuată de Curtea de Conturi a României prin procesul verbal nr..X./15.04.2009, s-a constatat lipsa documentelor justificative pentru materiale, pentru manopera aferentă, precum și unele lucrări de verificare certificate nejustificate incluse în situațiile de lucrări platite antreprenorului S.C. .X. .X. S.R.L., în suma de .X. lei fiind inclusă în contul de cheltuieli suma de .X. lei, diferența, în suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă conform pro-ratei. Astfel, taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu are drept de deducere este în suma de .X. lei, nefiind acceptată la deducere în conformitate cu art.145 alin.2 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**7. În urma verificărilor efectuate la nivelul sucursalelor și la sediul central au rezultat a serie de diferențe suplimentare față de sumele constituite și înregistrate în evidențele contabile ale regiei.**

**Potrivit celor constatate la nivelul sucursalelor precum și din verificarea efectuată la nivelul balanței centralizate s-a efectuat centralizarea și calcularea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor datorate către bugetul general consolidat.**

**7.1. Referitor la impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor:**

- impozit pe venitul din salarii în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în suma de .X. lei.

**7.2. Referitor la Contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajator, s-a constatat:**

- contributie de asigurari sociale de stat datorata de angajator stabilita suplimentar, in suma de .X. lei;
- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei.

**7.3. În ce privește Contribuția de asigurari sociale de stat datorata de angajați, rezultă:**

- contribuție de asigurari sociale de stat datorata de angajat stabilita suplimentar, in suma de .X. lei;
- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei.

**7.4. Referitor la Contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator, Contribuția de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurați, Contributia unitatii la fondul de somaj, Contributia pentru accidente de munca și boli profesionale, Fond de garantare a creantelor salariale și Contributia pentru concedii și indemnizatii, nu s-au constatat diferente suplimentare.**

**7.5. În ce privește Contribuția de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați, rezultă:**

- contribuție de asigurari sociale pentru șomaj reținută de la asigurați, stabilita suplimentar, in suma de .X. lei;
- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei.

**7.6. În ceea ce privește Varsamintele de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,**

- diferenta suplimentara in suma de .X. lei pentru anul 2005;
- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei.

**7.7. Impozit pentru veniturile in regim de consignatie/contract agent/mandat comercial, s-a constatat că regia a declarat în plus la organul fiscal teritorial ca impozit pe venit în regim de consignatie/contract agent/mandat comercial suma de -.X. lei, in conformitate cu art.82 alin. 3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare.**

**7.8. Referitor la impozitul pe alte venituri, s-a constatat ca acesta a fost calculat, inregistrat in contabilitate și declarat la organul fiscal teritorial in conformitate cu reglementarile legale in vigoare, neconstatandu-se diferente.**



### **7.9 Referitor la impozitul pe profit:**

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei.

**7.10. În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata, taxa pe valoarea adaugata colectata și deductibila a fost verificată la nivelul fiecărei sucursale și respectiv la nivelul centralei.**

Prin adresele nr..X./19.11.2007, nr.X/08.05.2008, nr.X/22.07.2008, nr.X/23.10.2008, nr.X/16.02.2009 și nr.X/01.04.2009 emise de Serviciul Rambursari de TVA si inregistrate in cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala sub nr.X/19.11.2007, nr.X/09.05.2008, nr.X/22.07.2008, nr.X/23.10.2008, nr.X/16.02.2009 și nr.X/01.04.2009, ambele din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili se solicita inspectie fiscala ulterioara in urma beneficierii de catre A.N. .X. de solutionarea favorabila a deconturilor TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare pentru lunile februarie 2007 - aprilie 2007 și august 2007 - aprilie 2008 și control anticipat pentru deconturile cu optiune de rambursare in lunile septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie 2008 și februarie 2009.

### **Referitor la Taxa pe valoarea adăugată pe perioada februarie 2007 - august 2008:**

Față de taxa pe valoarea adăugată inregistrata in contabilitate și declarata la organul fiscal teritorial, in timpul inspectiei fiscale s-au constatat diferente suplimentare de plata, care rezulta din urmatoarele:

#### **Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**

**a) TVA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la nivel de centrală, provine din taxa pe valoarea adăugată ce nu este aferenta operatiunilor taxabile.** Din analiza deconturilor de TVA s-a constatat ca regia a dedus in anul 2007 și partial in anul 2008 taxa pe valoarea adaugata aferenta tuturor achizitiilor, inclusiv cele care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile. A.N. .X. este persoana impozabila cu regim mixt conform art.147 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe toata perioada verificata, respectiv februarie 2007 - februarie 2009, in consecinta avea obligatia să intocmeasca 3 jurnale de cumparari: cu drept de deducere integral, fara drept de deducere și respectiv deducere pe baza de pro-rata.

Întrucat nu toate procesele verbale incheiate la sucursale au prezentat taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere ca urmare a intocmirii celor trei jurnale mentionate mai sus, prin adresa inregistrata la agentul economic sub nr.X/09.04.2009, organele de inspectie fiscala au solicitat conducerii situatia privind jurnalele de cumparari pe tipuri de achizitii, intocmite pe proprie raspundere, pe sucursale și luni pentru perioada

februarie 2007 - martie 2008. Acestea au fost centralizate avand in vedere și constatarile proceselor verbale de control incheiate de catre DGFP judetene la sucursalele A.N. .X. rezultând **taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere** ca nefiind aferenta operatiunilor taxabile conform art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, pentru perioada februarie 2007 - august 2008, **in suma de .X. lei.**

**b) Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere in procesele verbale incheiate la nivelul sucursalelor,** pentru perioada februarie 2007 – august 2008, este în suma de 1.366 lei.

**c) Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere prin procesul verbal nr. .X./15.04.2009 incheiat de Curtea de Conturi a Romaniei,** organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere pentru perioada februarie 2007 - august 2008 în suma de X lei.

**d) Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./28.07.2010 incheiat de organele de control financiar din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili** este în suma de X lei.

**În concluzie, taxa pe valoarea adaugata pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada februarie 2007 - august 2008 este in suma totala de X lei.**

### **Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar**

a) Taxa pe valoarea adăugată colectata suplimentar prin procesele verbale incheiate la nivelul sucursalelor este în suma de X lei.

b) Taxa pe valoarea adăugată colectata suplimentar prin Procesul verbal nr. .X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a Romaniei sau ca urmare a verificării la nivel de centrală, este în cuantum de :

- **1X lei,** reprezentand erori de colectare:

- **.X. lei** aferentă veniturilor neînregistrate constatate de Curtea de Conturi a Romaniei și recunoscute de regie prin inregistrarea acestora la sfârșitul anului 2008.

**În concluzie, taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in perioada februarie 2007 - august 2008 este in suma totala de .X. lei.**

Pentru diferenta suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoarea adaugata pentru perioada **februarie 2007 – august 2008,** în suma de **.X. lei,** au fost calculate majorari de întârziere în suma totala de **.X. lei.** La calculul majorarilor de întârziere s-a

tinut cont de taxa pe valoarea adaugata acceptata a fi rambursata pentru perioada septembrie - decembrie 2009.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pe perioada septembrie 2008 – februarie 2009, s-a constatat că suma negativa a taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare prin deconturile de TVA pe lunile septembrie 2008 - februarie 2009** provine în principal din investitii realizate pentru activitatea de irigatii.

S-a constatat că în soldul contului 4424" TVA de rambursat" la data de 28.02.2009 se regăsește suma de .X. lei reprezentand TVA de rambursat care are urmatoarea componenta:

**-Suma de .X. lei reprezinta TVA nesolicitata la rambursare ramasa in soldul contului ca urmare a corectiilor materiale efectuate la lunile februarie si aprilie 2007.** A.N. .X. a efectuat corectarea unor erori materiale eferente lunilor februarie și aprilie 2007, care au majorat taxa pe valoarea adaugata de rambursat dar care nu a mai fost solicitata la rambursare, ramanand astfel în soldul contului 4424" TVA de rambursat".

**-Suma de .X. lei reprezinta TVA solicitata la rambursare ramasa in soldul contului si care este in curs de solutionare** A.N. .X. a înregistrat în contabilitatea sa, în perioada septembrie - decembrie 2008, TVA de rambursat în suma totala de .X. lei, care nu a fost încasata datorita încadrării în categoria de risc fiscal mare, ca urmare a deschiderii procedurii de insolventa de catre un furnizor al regiei.

**-Suma de .X. lei reprezinta TVA solicitata la rambursare in luna februarie 2009,** ramasa in soldul contului și care este in curs de solutionare A.N. .X. a înregistrat în contabilitatea sa în luna februarie 2009 TVA de rambursat în suma de .X. lei, care nu a fost încasata datorita încadrării în categoria de risc fiscal mare, ca urmare a deschiderii procedurii de insolventa de catre un furnizor al regiei. A.N. .X. a întocmit la nivelul persoanei juridice deconturile lunare privind taxa pe valoarea adaugata în baza situatiilor transmise de sucursalele sale.

Față de TVA solicitata la rambursare în perioada septembrie 2008 - februarie 2009, s-au constatat diferente suplimentare de plata, astfel:

**a) TVA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere provine din:**

- TVA ce nu este aferentă operatiunilor taxabile. S-a constatat ca regia a dedus partial în anul 2008 taxa pe valoarea adaugata aferenta tuturor achizitiilor, inclusiv cele care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile. A.N. .X. este persoana impozabila cu regim mixt conform art.147 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe toata perioada verificata, respectiv februarie 2007 - februarie 2009, în consecinta avea obligația sa întocmeasca 3 jurnale de cumparari: cu drept de deducere integral, fara drept

de deducere și respectiv deducere pe baza de pro-rata.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere ca nefiind aferenta operațiilor taxabile conform art. 145 alin.2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este în suma de **.X. lei**.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere stabilită prin procesele verbale încheiate la **nivelul sucursalelor**, pentru perioada septembrie 2008 – februarie 2009 este în suma de **.X. lei**.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere stabilită prin **procesul verbal nr. .X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României sau ca urmare a verificării centralei** pentru perioada septembrie 2008 - februarie 2009 este în suma de **.X. lei**.

**Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere stabilită prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./28 iulie 2010 încheiat de către D.G.A.M.C. este în sumă de X lei.**

**În concluzie, taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, stabilită pe perioada septembrie 2008 - februarie 2009 este în suma totală de .X. lei.**

#### **b) Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar**

**Prin procesele verbale încheiate la nivelul sucursalelor, pe perioada septembrie 2008 - februarie 2009, nu au fost stabilite sume suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată colectată .**

**Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar prin procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României la centrala se compune din :**

**- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe luna decembrie 2008 ca urmare a declarării în mod eronat la organul fiscal teritorial prin Decontul lunar de TVA a unei taxe pe valoarea adăugată colectată diminuată cu suma de .X. lei, nerespectându-se prevederile art. 82 alin. 3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

**- taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă veniturilor neînregistrate constatate de Curtea de Conturi a României și recunoscute de regie prin înregistrarea acestora la sfârșitul anului 2008 sau în timpul verificării efectuate.**

**În concluzie, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în perioada septembrie 2008 - februarie 2009 este în suma totală de .X. lei.**

S-a constatat că regia a solicitat la rambursare în perioada septembrie 2008 - februarie 2009 suma de .X. lei, suma neincasată de regie, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de rambursare pentru taxa

pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, suma cu drept de rambursare fiind de **.X. lei**.

**Situatia TVA de rambursat in luna septembrie 2008:**

- TVA solicitata la rambursare .X. lei
- TVA respinsă la rambursare X lei
- TVA cu drept de rambursare .X. lei

**Situatia TVA de rambursat in luna octombrie 2008:**

- TVA solicitata la rambursare .X. lei
- TVA respinsa la rambursare .X. lei
- TVA cu drept de rambursare .X. lei

**Situatia TVA de rambursat in luna noiembrie 2008:**

- TVA solicitata la rambursare .X. lei
- TVA respinsa la rambursare .X. lei
- TVA cu drept de rambursare .X. lei

**Situatia TVA de rambursat in luna decembrie 2008:**

- TVA solicitata la rambursare X lei
- TVA respinsa la rambursare .X. lei
- TVA cu drept de rambursare X lei

**Situatia TVA de rambursat in luna februarie 2009 :**

- TVA solicitata la rambursare .X. lei
- TVA respinsa la rambursare .X. lei
- TVA cu drept de rambursare 0 lei
- Diferenta suplimentara TVA de plata .X. lei.

Pentru diferentele suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoarea adaugata pentru lunile -ianuarie - februarie 2009, au fost calculate majorari de intarziere în suma totala de X lei in baza art.119 alin (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Diferentele privind taxa pe valoarea adaugata de plata, stabilite de organele de inspectie fiscala pentru perioada februarie 2007 - august 2008 au fost in suma de .X. lei, majorarile de intarziere aferente acestora fiind in suma de .X. lei.

În concluzie, pentru perioada 01.02.2007 - 31.08.2008, A.N. .X. , inregistreaza:

- TVA solicitata la rambursare control ulterior X lei;
- TVA restituita conform controlului documentar X lei;
- TVA cu drept de rambursare 0 lei;
- **TVA stabilita suplimentar .X. lei;**
- **Majorari de intarziere aferente .X. lei.**

iar pentru perioada 01.09.2008 - 28.02.2009, A.N. .X., inregistreaza:

-TVA solicitata la rambursare control anticipat	.X. lei;
-TVA stabilita suplimentar	X lei;
- TVA respinsa la rambursare	X lei;
- TVA cu drept de rambursare	.X. lei;
- <b>TVA de plata stabilita suplimentar</b>	<b>.X. lei;</b>
- <b>Majorari aferente debitului suplimentar din perioada ianuarie - februarie 2009</b>	<b>X lei.</b>

**III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, avand in vedere motivele societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei , se retin urmatoarele:**

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

- .X. lei - impozit pe veniturile din salarii si a celor asimilate salariilor;**
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;**
- (-.X. lei) - impozit pe veniturile în regim de consignație, contract de agent/mandat comercial,**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datoreaza impozitul pe venitul din salarii și cele asimilate salariilor în sumă de .X. lei și majorările de întârziere pentru neplata la termen a acestuia în condițiile în care prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat suma a fost declarată ca fiind impozit pe venit în regim de consignație, contract de agent/mandat comercial și achitată în contul unic, distribuită de organul fiscal competent conform titlului de creanță, nefiind astfel stinsă obligația fiscală privind impozitul pe venitul din salarii datorată către bugetul de stat.

Perioada verificată: iuie 2008 – decembrie 2008.

**În fapt**, până la data de 08.07.2008 Directorul general al regiei a fost angajat in baza unui contract de munca, dupa aceasta data fiind încheiat Contractul de mandat nr..X./08.07.2008, in baza O.U.G. nr.79/2008 privind masuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, prin care acesta este mandatat ca fiind conducatorul operatorului economic, in scopul conducerii, organizarii și gestionarii pe baza criteriilor de performanta și a obiectivelor cuantificate privind reducerea creantelor și a platilor restante, a pierderilor, a cheltuielii la X lei venituri, precum și la creșterea productivitatii muncii.

A.N. .X. a calculat și constituit in evidentele contabile impozitul pe veniturile asimilate salariilor obtinute in baza Contractului de mandat

nr..X./08.07.2008 pentru Directorul general al regiei în perioada 8 iulie - decembrie 2008, dar a raportat acest impozit prin Declaratia 100 privind obligatiile de plata la bugetul de stat ca fiind impozit pe venit în regim de consignatie/contract agent/mandat comercial.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat diferență de impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere pentru neplata la termen în sumă de .X. lei. Totodată, au stabilit impozit pe venit în regim de consignatie/contract agent/mandat commercial în sumă de (- .X. lei ).

În drept, potrivit art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“ (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”***

Conform prevederilor art.1 și art.2 din OUG nr.79/2008 privind măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 1**

***Prevederile prezentei ordonanțe de urgență se aplică regiilor autonome, societăților și companiilor naționale și societăților comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar unic sau majoritar, precum și filialelor acestora, denumite în continuare operatori economici.***

**ART. 2**

***(1) Directorii generali/directorii asigură conducerea operatorilor economici prevăzuți la art.1, în baza unui contract de mandat încheiat în condițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale prezentei ordonanțe de urgență.***

***(2) Contractul de mandat este acordul de voință încheiat între operatorul economic, reprezentat de consiliul de administrație, și directorul general/directorul operatorului economic, care are ca obiect îndeplinirea unor obiective și criterii de performanță aprobate de acționari.***

***(3) La nivelul operatorului economic, în contractul de mandat, alături de criteriile de performanță specifice, se prevăd în mod obligatoriu obiective cuantificate privind reducerea creanțelor și plăților restante, a pierderilor, a cheltuielii la X lei venituri, precum și creșterea productivității muncii, calculată potrivit prevederilor prezentei ordonanțe de urgență”.***

Totodată, potrivit art.152 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Directorii sunt răspunzători pentru neîndeplinirea îndatoririlor lor. Prevederile art. 137<sup>1</sup> alin. (3), ale art. 144<sup>1</sup>, 144<sup>3</sup>, 144<sup>4</sup>, 150 și ale art. 153<sup>12</sup> alin.(4) se aplică directorilor în aceleași condiții ca și administratorilor.*

***(2) Remunerația directorilor, obținută în temeiul contractului de mandat, este asimilată din punct de vedere fiscal veniturilor din salarii și se impozitează potrivit legislației în materie.[...]”.***

Potrivit prevederilor art.1 din HG nr.1309/2004 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Administrației Naționale a Îmbunătățirilor Funciare:

***“X.Îmbunătățirilor Funciare este persoană juridică română de interes public național în sectorul îmbunătățirilor funciare, cu statut de regie autonomă, care funcționează sub autoritatea Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, denumit în continuare ministerul, pe bază de gestiune economică și autonomie financiară.”***

Conform prevederilor HG nr.1309/2004 2004 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a X, A.N. .X. este persoană juridică română de interes public național în sectorul îmbunătățirilor funciare, cu statut de regie autonomă, denumită operator economic, iar potrivit OUG nr.79/2008 privind măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, începând cu data intrării în vigoare a acesteia, Directorii generali/directorii asigură conducerea operatorilor economici în baza unui contract de mandat încheiat în condițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **remunerația directorilor, obținută în temeiul contractului de mandat este asimilată din punct de vedere fiscal veniturilor din salarii și se impozitează potrivit legislației în materie.**

Ca urmare, se reține că deși A.N. .X. a calculat și constituit impozitul pe venitul din salarii obținut de Directorul general în baza Contractului de mandat nr..X./08.07.2008 prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat a fost declarat ca fiind impozit pe venit în regim de consignație/contract agent/mandat comercial.

Astfel, potrivit prevederilor pct.1 din Anexa 1 privind Metodologia de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia din OMFP nr.1314/2007 pentru



aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia:

*“1. În temeiul prevederilor art. III alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, începând cu data de 1 ianuarie 2008 **plata obligațiilor fiscale prevăzute de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1.294/2007 privind impozitele, contribuțiile și alte sume reprezentând creanțe fiscale care se plătesc de contribuabili într-un cont unic se va efectua prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale.**”*

Și conform pct.6 din același act normativ:

*“6. **Suma virată în contul unic reprezentând obligații fiscale prevăzute de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.294/2007, datorată bugetului de stat, se distribuie de către organul fiscal competent pe tipuri de obligații fiscale datorate, conform sumelor stabilite în titlurile de creanță emise în condițiile legii și pentru care se efectuează plata. Distribuirea astfel efectuată va sta la baza stingerii obligației fiscale respective.**”*

Se reține că Declarațiile 100 privind obligațiile la bugetul de stat depuse de A.N. .X. pe perioada iulie – decembrie 2008, anexate în copie la dosarul cauzei, reprezintă titluri de creanță prin care se stabilesc și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, așa cum se prevede la art.110 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:” *Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.*”

și ale art.85 din același act normativ potrivit căroră:“(1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);”.*

Ca urmare, având în vedere că prin Declarațiile 100 privind obligațiile de plată către bugetul de stat A.N. .X. a declarat obligația privind impozitul pe venitul din salarii ca reprezentând impozit pe venit din conșignație/contract de agent/mandat comercial, organul fiscal competent a distribuit suma pentru stingerea obligației în alt cont decât contul privind impozitul pe venitul din salarii astfel că, obligația fiscală privind impozitul pe venitul din salarii a rămas neachitată, neavând loc stingerea acestei obligații.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că până la data inspecției fiscale A.N. .X. nu a solicitat îndreptarea erorii materiale, în mod

legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca obligație suplimentară de plată impozitul pe veniturile din salarii suma de .X. lei.

Ca o consecință, potrivit prevederilor art.82 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit”* se reține constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căruia în mod eronat A.N. .X. a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venit în regim de consignație/contract agent/mandat comercial în sumă de .X. lei.

Având în vedere și faptul că A.N. .X. nu a desfășurat activități în regim de consignație/contract agent/mandat comercial suma achitată în contul impozitului pe venitul în regim de consignație/contract agent/mandat comercial apare ca sumă achitată în mod eronat, în plus, către bugetul de stat.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul în regim de consignație/contract agent/mandat comercial, cu semnul minus, în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, acest impozit nefiind de plată.

**În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei , se rețin următoarele:**

**În drept**, sunt incidente prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART.119**

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

**ART. 120**

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

Față de prevederile legale invocate se reține că pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei se datorează majorări de întârziere.

Ca urmare, susținerea contestatoarei potrivit căreia *“plata sumei a fost efectuată în mod corect”* în același cont unic, chiar dacă acest impozit a

fost declarat la rubrica *“Impozitul pe veniturile în regim de consignație/contract de agent/ mandat comercial”*, nu poate fi reținută întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, suma achitată de A.N. .X. în contul unic, potrivit OMFP nr.1314/2007 pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, ***“se distribuie de către organul fiscal competent pe tipuri de obligații fiscale datorate, prioritate având obligațiile fiscale cu reținere la sursă și apoi celelalte obligații fiscale, proporțional cu obligațiile fiscale datorate”***, iar distribuirea astfel efectuată va sta la baza stingerii obligației fiscale respective, or în cazul în speță suma reprezentând impozit pe venitul din salarii a fost distribuită în alt cont, respectiv în contul privind impozitul pe veniturile în regim de consignație/contract de agent/mandat comercial nefiind astfel stinsă obligația de plată privind impozitul pe veniturile din salarii.

Întrucât prin contestație nu se aduc argumente din care să rezulte că până la data inspecției fiscale societatea a depus cerere pentru îndreptarea erorii materiale conform prevederilor art.114 alin.4-6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“4) Pentru creanțele fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar.*

*(5) Prevederile alin. (4) se aplică în mod corespunzător și de către celelalte autorități publice care, potrivit legii, administrează creanțe fiscale.*

*6) Cererea poate fi depusă în termen de un an de la data plății, sub sancțiunea decăderii”*, în mod legal au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei pentru neplata la termen a impozitului pe venitul din salarii.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora contestația poate fi respinsă ca *„neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul de venitul din salarii în sumă de .X. lei, pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei și pentru impozitul pe venituri în regim de consignație/contract agent/mandat comercial în sumă de (- .X. lei ).

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

- CAS angajator .X. lei;
- majorari de intarziere aferente X lei;
- CAS angajati .X. lei;
- majorari de intarziere aferente .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datorează contribuțiile sociale calculate în condițiile în care remunerația Directorului general obținută în temeiul Contractului de mandat este asimilată salariului din punctul de vedere al obligațiilor ce decurg pentru director și regia autonomă din legislația privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

Perioada verificată: iulie 2008 - decembrie 2008.

**În fapt**, Directorul general al regiei a încasat venituri în perioada iulie-decembrie 2008, în baza Contractului de mandat nr..X./08.07.2008 încheiat conform prevederilor O.U.G. nr.79/2008 privind măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, cu modificările și completările ulterioare, prin care acesta este mandatat ca fiind conducătorul operatorului economic în scopul conducerii, organizării și gestionării pe baza criteriilor de performanță și a obiectivelor cuantificate privind reducerea creanțelor și a platilor restante, a pierderilor, a cheltuielii la X lei venituri, precum și la creșterea productivității muncii.

A.N. .X. a raportat prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat, impozitul aferent acestor venituri ca fiind impozit pe venit în regim de consignatie/contract agent/mandat comercial, în condițiile în care potrivit prevederilor art.152 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel de venituri reprezintă venituri de natură salarială.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina A.N. .X. impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator și contribuția de asigurări sociale datorată de asigurați.

**În drept**, conform prevederilor art.2 din OUG nr.79/2008 privind măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici:

**“(1)Directorii generali/directorii asigură conducerea operatorilor economici prevăzuți la art.1, în baza unui contract de mandat încheiat în condițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale prezentei ordonanțe de urgență.**

Potrivit art.152 alin.1, alin.2 și alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (1) Directorii sunt răspunzători pentru neîndeplinirea îndatoririlor lor. Prevederile art.137<sup>1</sup> alin. (3), ale art. 144<sup>1</sup>, 144<sup>3</sup>, 144<sup>4</sup>, 150 și ale art. 153<sup>12</sup> alin.(4) se aplică directorilor în aceleași condiții ca și administratorilor.

(2) Remunerația directorilor, obținută în temeiul contractului de mandat, este asimilată din punct de vedere fiscal veniturilor din salarii și se impozitează potrivit legislației în materie.

**(3) Prin derogare de la art.5 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, remunerația directorilor obținută în temeiul contractului de mandat este asimilată salariului, din punctul de vedere al obligațiilor decurgând pentru director și societatea comercială din legislația privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, inclusiv dreptul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, legislația privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, precum și din legislația privind asigurările de sănătate.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că directorii regiilor autonome se încadrează în categoria persoanelor asigurate în mod obligatoriu prin efectul legii în sistemul public de pensii, în temeiul art.5 alin.1 pct.I din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru remunerația primită în baza Contractului de mandat se datorează atât contribuția individuală de asigurări sociale, cât și contribuția angajatorului chiar dacă aceste persoane au contract individual de muncă încheiat cu altă societate comercială.

De reținut este faptul că potrivit art.143 alin.5 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

« (5) În înțelesul prezentei legi, director al societății pe acțiuni este numai acea persoană căreia i-au fost delegate atribuții de conducere a societății, în conformitate cu alin. (1). Orice altă persoană, indiferent de denumirea tehnică a postului ocupat în cadrul societății, este exclusă de la aplicarea normelor prezentei legi cu privire la directorii societății pe acțiuni.”

Pe cale de consecință, având în vedere că se derogă de la prevederile art.5 alin.1 pct.IV lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, sunt incidente prevederile art.18 din același act normativ, potrivit cărora:

“(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

b) angajatorii;”

iar potrivit art.21 alin.2 și 3 din același act normativ :

**“(2) Contribuția individuală de asigurări sociale se datorează de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II, iar cota contribuției individuale de asigurări sociale se stabilește prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.**

**(3) Contribuția de asigurări sociale datorată de angajatori reprezintă diferența dintre nivelul cotelor de contribuții de asigurări sociale stabilite diferențiat, în funcție de condițiile de muncă, prin legea anuală a bugetului asigurărilor sociale de stat, și nivelul cotei contribuției individuale de asigurări sociale.”**

Conform prevederilor legale de mai sus contribuabilii au obligația calculării și virării contribuțiilor sociale în funcție de fondul de salarii brut realizat lunar.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina regiei autonome Contribuția de asigurări sociale datorată de angajatori în sumă de .X. lei și au reținut Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurați în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia aceste contribuții la asigurările sociale au fost achitate de Directorul general în baza unui contract individual încheiat între acesta și Casa de Pensii .X. nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât veniturile obținute în baza Contractului de mandat sunt asimilate salariilor iar prin derogare de la prevederile art.5 alin.1 pct.IV lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, **obligațiile privind aceste contribuții sociale atât ale directorului cât și ale regiei sunt cele prevăzute la art. 21 din actul normativ precizat:**

**“(1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art.5 alin.(1) sau de la data încheierii contractului de asigurare socială”,** chiar dacă persoana are încheiat contract de muncă încheiate cu altă societate comercială.

De asemenea, potrivit art.5 alin.2 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare:

**“(2) Se pot asigura în sistemul public, pe bază de contract de asigurare socială, în condițiile prezentei legi, persoanele care se regăsesc în situațiile prevăzute la alin.(1) și care doresc să își completeze venitul asigurat, precum și persoanele care nu se regăsesc în situațiile prevăzute la**

*alin. (1.)*”, astfel că orice persoană care dorește să își completeze veniturile asigurate se pot asigura pe baza de contract de asigurare socială.

Întrucât nu este anexat la dosarul cauzei “*Contract individual încheiat între Directorul general și Casa de Pensii .X.*” organul de soluționare nu poate stabili dacă acest contract reprezintă contract de asigurări sociale încheiat cu Casa de pensii .X. sau dacă persoana plătește contribuții de asigurări sociale în baza unui contract de muncă încheiat cu o societatea comercială dar reține că, oricare ar fi situația, pentru remunerațiile primite în baza Contractului de mandat se datorează contribuțiile la asigurările sociale așa cum s-a analizat în prezenta decizie.

În ceea ce privește majorările de întârziere calculate pentru neplata la termen a acestor contribuții sociale se reține că potrivit prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, AN X datorează aceste majorări de întârziere întrucât nu a achitat la termen contribuțiile sociale datorate.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră contestația poate fi respinsă ca *„neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru Contribuția la asigurările sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, majorari de intarziere aferente în sumă de X lei, Contribuția individuală la asigurările sociale datorată de asigurați în sumă de .X. lei și majorarile de intarziere aferente în sumă de .X. lei.**

**3. Referitor la suma de X lei, reprezentând:**

- |  |          |
|--|----------|
| - CAS angajator  | X lei;   |
| - majorari de intarziere aferente                        | X lei;   |
| - contribuția la asigurări de somaj datorată de angajati | .X. lei; |
| - majorari de intarziere aferente                        | .X. lei, |

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă A.N. .X. datorează aceste contribuții în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste sume.

Perioada verificată: 01.10.2005 –31.12.2008.

**În fapt**, din anexa 51 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 reiese că prin actele administrative încheiate la Sucursala .X./ – .X./ - .X. – Unitatea Administrativă .X. și Unitatea Administrativă .X.- Vest au fost stabilite suplimentar de plată Contribuția la asigurările sociale datorată de angajator în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția la asigurările sociale de șomaj datorate de asigurați în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, pentru care nu se aduc argumente prin contestație.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*c) 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, potrivit cărora:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) 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 contribuții se va respinge contestația ca nemotivată pentru contribuția la asigurările sociale datorată de angajator în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția la asigurările sociale de șomaj datorate de asigurați în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu pct.2.4 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora *“2.4. 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.”*

**4. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:**



**-varsamintele persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate** .X. lei;  
**- majorari de intarziere aferente** .X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului vărsămintelor persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate stabilit suplimentar în condițiile în care la depunerea contestației au fost prezentate documente ce nu au fost analizate la inspecția fiscală .

Perioada verificată a fost: 01.06.2005 – 31.12.2006.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina A.N. .X. diferențe suplimentare privind varsamintele de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ca urmare a faptului că nu s-a calculat și declarat în totalitate această contribuție la nivelul prevăzut de art.42 alin.1 și art.43 alin.1 din OUG nr.102/1999 modificată prin Legea nr.519/2002, nu s-au prezentat adrese de solicitare angajare persoane cu handicap și adrese de răspuns de la .X. pentru toate sucursalele.

În susținere A.N. .X. prezintă la contestație adrese prin care s-a solicitat .X. personal cu handicap în vederea încadrării și adrese de răspuns de la .X., pe perioada 01.06.2005 – 31.12.2005, care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea varsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate stabilite suplimentar în sarcina regiei.

**În drept**, pe perioada 01.06.2005– 31.12.2006, sunt incidente prevederile art.42 și 43 din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr. 519 din 12 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

*"ART. 42*

*(1) Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții."*

*"ART. 43*

*(1) **Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.***

***(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului .X., repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării."***

Iar potrivit art.5 din Instrucțiunile ANOFM nr.1008 din 20 mai 2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 519/2002:

***"(1) Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în muncă se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă.***

***(2) Persoana juridică îi comunică Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă rezultatul probelor, în termen de 3 zile de la data susținerii examenului/concursului/interviului."***

Fata de aceste prevederi legale se reține că agenții economici care nu respectă prevederile art.42 alin.(1) din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr.519 din 12 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare, au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, aceștia fiind exceptați la plată în situația în care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului .X., repartizarea de persoane cu handicap, calificate în meseriile respective, și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

În susținerea contestației A.N. .X. prezintă adrese către .X. pentru solicitări de angajare persoane cu handicap de la sucursale și adrese de răspuns ale .X. către sucursale, aferente perioadei 01.06.2005 – 31.12.2005, ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

Din compararea acestor documente cu anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală prin care sunt prezentate situațiile lunare cu sucursalele A.N. .X. care au prezentat adrese de răspuns de la .X. și cele care nu au prezentat astfel de adrese, pentru acestea fiind stabilit numărul de persoane cu handicap ce trebuia încadrat conform legii și numărul de persoane cu handicap neîncadrat, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului vărsămintelor persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate, datorat bugetului de stat, având

în vedere că adresele anexate la contestație nu justifică toate cazurile în care nu s-au prezentat astfel de adrese avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea contribuției suplimentare.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu cele ale pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru vărsămintele persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de cele constatate la analiza documentelor depuse la contestație să stabilească cuantumul contribuției privind vărsămintele persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate datorat bugetului de stat de A.N. .X. .

## **5. IMPOZIT PE PROFIT**

**Referitor la suma de X lei reprezentând :**

- .X. lei                    **impozit pe profit**
- .X. lei                    **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,**

**5.1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumei de .X. lei reprezentând venituri impozabile neevidențiate pe trim.IV 2007, din penalități contractuale nerecuperate de la furnizorul SC .X. ROMÂNIA SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă A.N. .X. datorează impozitul pe profit aferent penalităților contractuale în condițiile în care, contractul încheiat este guvernat de acordul părților iar măsura dispusă de organele de audit ale Curții de Conturi a României a fost respectată de contestatoare.**

Perioada verificată: trim.IV 2007

**În fapt**, din verificarea implicațiilor fiscale ale constatărilor din Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României la A.N. .X., organele de inspecție fiscală au constatat, venituri impozabile neevidențiate pe trim.IV 2007 la A.N. .X., în sumă de .X. lei, din penalități contractuale nerecuperate de la furnizorul de echipamente IT, respectiv SC .X. ROMÂNIA SRL.

Contestatoarea susține că în conformitate cu precizările din Decizia nr.1/10.06.2009, constatate și consemnate în Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României, A.N. .X. a emis factura nr.X/10.04.2009 în valoare de .X. lei cu penalizările calculate și suma a fost încasată conform extrasului nr..X./30.06.2009 emis de .X./ Bank - Agenția .X./.

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

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că prin Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României la A.N. .X. s-a constatat că a fost încheiat Contractul de lucrări nr.06 12 170/07.12.2006 între A.N. .X. în calitate de beneficiar și SC .X. ROMÂNIA SRL în calitate de furnizor prin care SC .X. ROMÂNIA SRL se obligă să furnizeze și să instaleze echipamente și rețele

pentru transmisii de date pentru un număr de 38 locații, inclusiv cablare rețea structurată pentru 5 locații, până la data de 22.12.2006.

Echipamentele IT au fost livrate cu mare întârziere, respectiv la data de 18.11.2007, astfel că echipa de audit a calculat penalități contractuale în sumă de .X. lei (330 zile x 47.781 x 0,1%) ce urmează a fi recuperate de A.N. .X. de la furnizorul de echipamente IT.

În timpul controlului A.N. .X. a transmis firmei SC .X. ROMÂNIA SRL Notificarea nr.X/09.04.2009 prin care îl încunoștințează că suma de .X. lei, reprezentând penalități contractuale, urmează să fie facturată, fiind emisă factura nr.X/10.04.2009.

Prin Decizia nr.1/10.06.2009, emisă ca urmare a încheierii Procesului verbal nr.X/15.04.2009, Curtea de Conturi a României a constatat, la pct.3, diminuarea veniturilor cu suma de .X. lei ca urmare a nerespectării clauzelor din Contractul nr..X./07.09.2006, precum și faptul că “În timpul controlului A.N. .X. cu factura nr.X/10.04.2009 a înregistrat la venituri penalizările calculate conform contractului și a notificat SC .X. ROMÂNIA SRL în acest sens.”

În susținerea contestației A.N. .X. prezintă factura fiscală nr.X/10.04.2009 prin care au fost facturate către SC .X. ROMÂNIA SRL penalități contractuale în sumă de .X. lei, precum și extrasul de cont nr..X./30.06.2009 emis de .X./ Bank - Agenția .X./ prin care se face dovada încasării acestei sume de la SC .X. ROMÂNIA SRL.

Potrivit celor de mai sus se reține că în urma controlului efectuat de Curtea de Conturi a României, A.N. .X. a emis factura fiscală către SC .X. ROMÂNIA SRL la data de 10.04.2009, ulterior perioadei verificate, și a înregistrat veniturile impozabile din penalități contractuale în anul 2009, influențând profitul impozabil în sensul majorării acestuia cu suma de .X. lei și implicit impozitul pe profit pe anul 2009.

Ca urmare, se reține că stabilirea penalităților de 0,1%/fiecare zi de întârziere pentru nerespectarea termenelor prevăzute în contractele economice s-a efectuat prin acordul părților. Astfel, se reține că prin nefacturarea penalităților pentru nerespectarea termenelor contractuale, nu au fost respectate propriile clauze contractuale inserate de părți, rezultând astfel acceptul tacit al părților referitor la nefacturarea acestor penalități.

Se reține că nerespectarea propriilor clauze contractuale în situația în care prin contracte, de regulă, sunt stabilite condițiile în care are loc încetarea contractului sau soluționarea litigiilor apărute între părți, solicitarea încetării contractului ca urmare a nerespectării obligațiilor contractuale are rol facultativ, și nu obligatoriu, pornind de la voința partilor implicate.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor pct.210 alin.3 și pct.211 OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

*“210. - (3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.*

*211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;*
- c) venituri extraordinare.”*

Ca urmare, nerespectarea propriilor clauze contractuale de către ambele părți prin neemiterea unei facturi fiscale de către o parte și neplata penalităților contractuale de către cealaltă parte nu conduce la anularea obligatorie a contractului dintre părți și nu are efecte juridice pentru una dintre părți.

De reținut este faptul că aceste penalități achitate de prestator pentru nerespectarea clauzelor contractuale conduc la realizarea de venituri impozabile pentru beneficiar, realizare de venituri ce poate avea loc imediat ce este împlinit termenul prevăzut în contract, respectiv pe cale amiabilă, sau la un moment ulterior, după epuizarea celorlalte căi de soluționare a litigiului.

Pentru cazul în speță, din situația de fapt reiese că beneficiarul nu a emis factură fiscală pentru aceste penalități imediat ce a expirat termenul de execuție iar prestatorul nu a achitat penalitățile pentru nerespectarea termenului stabilit de comun acord dar nici nu a fost înregistrat vreun litigiu între părți din această cauză. Astfel, contractul fiind guvernat de acordul părților, aceste clauze contractuale nu au fost respectate de ambele părți.

Ținând cont de faptul că veniturile din penalități nu reprezintă un venit cert ci aleatoriu fiind condiționat de acordul părților precum și faptul că înregistrarea veniturilor impozabile se efectuează pe baza unui document justificativ conform prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că acordul părților a intervenit la data măsurii dispuse de Curtea de Conturi a României.

De asemenea, se reține și faptul că regia a emis factura fiscală la data de 10.04.2009, a înregistrat veniturile impozabile și a calculat impozit pe profit, factura fiscală emisă în anul 2009 reprezentând document justificativ pentru înregistrarea veniturilor impozabile.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, potrivit căroră: “12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, stabilit ca fiind datorat pe trim.IV 2007, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de cele precizate în conținutul prezentei decizii și ca urmare a reanalizării Deciziei nr.1/10.06.2009, emisă ca urmare a încheierii Procesului verbal nr.X/15.04.2009 de Curtea de Conturi a României, să stabilească dacă A.N. .X. mai datorează bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar.

**5.2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, aferent sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea materiilor prime, manoperei și lucrărilor de certificare nejustificate cu documente, incluse în situațiile de lucrări achitate antreprenorului SC .X. ROMÂNIA SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă A.N. .X. datorează impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu există constatări cu privire la documentele prezentate de A.N. .X. în justificarea măsurii dispusă prin Procesul verbal nr.X/15.04.2009 și Decizia nr.1/10.06.2009 emisă de Curtea de Conturi a României.**

Perioada verificată: anul 2007

**În fapt**, din verificarea implicațiilor fiscale ale constatărilor din Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României la A.N. .X., organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2007, în sumă de .X. lei reprezentând din contravaloare materiale, manoperă, și lucrări de certificare nejustificate cu documente, incluse în situațiile de lucrări plătite antreprenorului SC .X. ROMÂNIA SRL.

**Contestatoarea susține că valoarea de .X. lei, în care este inclusă suma de .X. lei, a fost stabilită prin însumarea valorilor pozițiilor “Material mărunț, alte cheltuieli”, “Manoperă testare rețea”, “Realizare VPN” și “Verificare certificare VPN” din cadrul a trei contracte și anume: Contractul nr..X./07.12.2006, nr..X./12.10.2007 și nr..X./19.11.2007, precum și faptul că executantul a furnizat precizări și justificări pentru fiecare contract și fiecare locație unde s-au executat lucrări de instalare VPN.**

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.**

Se reține că prin Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României la A.N. .X. s-a constatat că a fost încheiat Contractul de lucrări nr.X/12.10.2007 între A.N. .X. în calitate de beneficiar și SC .X. ROMÂNIA SRL în calitate de furnizor ce are obiect *“Pentru continuarea realizării rețelei virtuale private a .X. RA (VPN) rămase neexecutate în anul 2006, furnizorul se obligă să livreze și să instaleze echipamente și rețele pentru transmisii de date pentru finalizarea VPN la 4 sucursale teritoriale și 7 unități administrative”* la valoarea de X lei, iar prin actul adițional nr.2 din data de 30.05.2008 se modifică prețul la suma de X lei.

Din verificări, organele de audit au constatat că nu au posibilitatea să certifice dacă în lucrările efectuate au fost incluse toate materialele și echipamentele prevăzute în *“Avizele de însoțire a mărfii”* și devizele anexate



la contract, iar din structura devizelor s-a constatat că acestea nu sunt detaliate pe număr ore om lucrate, pentru punctele de instalare. De asemenea, din analiza celor patru puncte de lucru introduse în devizele anexate contractului, se trag concluziile:

- materialul mărunț și alte cheltuieli dețin o pondere de 70% din valoarea celorlalte materiale înscrise în deviz ;

- manopera este un punct care nu se justifică având în vedere că în devize există mai multe puncte de instalare echipamente, instalare care include manopera și testarea lucrării efectuate;

- *“realizare VPN”* și *“verificarea certificare VPN”* sunt nejustificate având în vedere că aceste lucrări erau implicite.

S-a constatat că valoarea totală a categoriilor de cheltuieli a fost stabilită prin însumarea valorilor cuprinse în toate devizele decontate, la suma de .X. lei.

Ca urmare, având în vedere lipsa de confirmări din partea beneficiarilor lucrărilor, cu privire la realitatea includerii în lucrări a tuturor materialelor și instalarea tuturor echipamentelor cuprinse în devize, organele de audit au stabilit că este necesar ca A.N. .X. să ia măsuri pentru stabilirea realității și exactității includerii în devizele întocmite de SC .X. ROMÂNIA SRL a acestor cheltuieli.

Constatarea a fost cuprinsă în Decizia nr.1/10.06.2009 emisă de Curtea de Conturi a României emisă ca urmare a Procesului verbal nr.X/15.04.2009.

Prin Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând manoperă și lucrări de verificare certificare nejustificate incluse în situațiile de lucrări achitate antreprenorului SC .X. ROMÂNIA SRL reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La contestație A.N. .X. atașează adresa nr.X/08.10.2009 către Curtea de Conturi a României prin care transmite răspunsul pentru fiecare punct din Decizia nr.1/10.06.2009.

La pct.4, referitor la măsura organelor de audit din cadrul Curții de Conturi a României de a se urmări modul de justificare a materialelor și manoperei incluse în situațiile de lucrări achitate antreprenorului SC .X. ROMÂNIA SRL, A.N. .X. precizează că valoarea a fost stabilită prin însumarea valorii pozițiilor *“materialul mărunț și alte cheltuieli”*, *“manopera, testare rețea”* și *“realizare VPN”* și *“verificarea certificare VPN”* din cadrul a trei contracte încheiate cu SC .X. ROMÂNIA SRL, respectiv nr..X./07.12.2006, nr..X./12.10.2007 și nr..X./19.11.2007 și justifică cu documentele atașate adresei cheltuielile în sumă de .X. lei, la finalul răspunsului făcând precizarea *“Întrucât nu*

*s-au înregistrat diferențe, nu s-au dispus măsuri administrative”.*

Ca urmare a celor precizate mai sus rezultă că A.N. .X. a dus la îndeplinire măsura dispusă de Curtea de Conturi a României prin Decizia nr.1/10.06.2009, neexistând diferențe nejustificate.

Întrucât la dosarul cauzei nu se regăsesc documentele atașate la adresa nr.X/08.10.2009 emisă către Curtea de Conturi a României prin care se transmite răspunsul la măsura dispusă prin Decizia nr.1/10.06.2009, iar prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au constatări referitoare la aceste documente, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, neacceptate la deducere pe motiv că lipsesc documentele justificative ce au stat la baza acestor cheltuieli.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, să analizeze documentele prezentate de A.N. .X. în justificarea măsurii dispuse de Curtea de Conturi a României și să stabilească dacă A.N. .X. datorează bugetului de stat acest impozit.

**5.3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumei de X lei din totalul de .X. lei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile, stabilite la Sucursala .X.-X.,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor de protocol contestate în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate dacă această cheltuială se regăsește în suma de .X. lei din anexa 74 *« cheltuieli de protocol alte conturi »* stabilite la Sucursala .X.-X..

Perioada verificată: anul 2006.

**În fapt**, prin anexa 74 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 este prezentat un tabel cu cheltuieli social culturale suplimentare netransmise la .X. precum și « *cheltuieli de protocol alte conturi* » stabilite la Sucursala .X.-.X. prin care sunt stabilite cheltuieli în sumă de .X. lei pe anul 2006.

Prin contestație, Sucursala .X.-.X. prezintă obiecțiuni pentru suma de X lei din totalul sumei de .X. lei, susținând că reprezintă cheltuieli cu avizele necesare funcționării acumulărilor existente în patrimoniu și este deductibilă fiscal.

**În drept**, potrivit art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”*

Conform pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Din constatările de la pag.8-9 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 reiese că au fost stabilite cheltuieli de protocol nedeductibile în sumă de .X. lei , pe anul 2006, la Sucursala .X.-.X., din care se contestă suma de X lei.

Conform celor de mai sus se reține că din anexa 74 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 “*Modul de calcul al cheltuielilor nedeductibile aferente cheltuielilor socio-culturale*” pentru Sucursala .X.-.X. sunt stabilite “*cheltuieli de protocol alte sucursale*”, pe anul 2006, în sumă de .X. lei, sumă ce a fost înregistrată în contul 6588.02 “*Alte chetuieli de exploatare*”, și care se regăsește în Raportul de inspecție fiscală

nr..X./19.08.2010, la pag.9, ca fiind cheltuieli de protocol constatată prin procesul verbal nr..X./20.05.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X..

Întrucât din anexa 74 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste cheltuieli stabilite la Sucursala .X.-.X., organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de X lei contestată.

Ca urmare, în temeiul art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele prezentate în decizie și conform celor constatate la re verificare să stabilească dacă regia datorează sau nu impozitul pe profit stabilit suplimentar.

**5.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumei de X lei, din totalul sumei de .X. lei, stabilită ca și cheltuială nedeductibilă pe anul 2007, la Sucursala .X.-.X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra datorării de către A.N. .X. a impozitului pe profit aferent acestei sume în condițiile în care, la contestație sunt prezentate documente justificative care nu au fost analizate la inspecția fiscală din data de 19.08.2010.**

Perioada verificată: anul 2007

**În fapt**, la nivelul Sucursalei .X.-.X. prin Procesul verbal nr..X./14.08.2009 s-a constatat suma de .X. lei reprezentând cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil ca nefiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile. Potrivit anexei 76 și anexei 74 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 suma de .X. lei a fost stabilită cheltuială nedeductibilă pe anul 2007, nefiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestație se prezintă obiecțiunile formulate de Sucursala .X.-.X. la constatările din Procesul verbal nr..X./14.08.2009, transmise A.N. .X. cu adresa nr.X/22.09.2010, anexată la dosarul cauzei, prin care se aduc argumente pentru suma de X lei în sensul că:

-suma de X lei reprezintă contravaloarea cazare conform facturii nr..X./14.07.2007 a angajatului sucursalei în postul de conducător auto, .X. .X. ;

-suma de X lei reprezintă contravaloarea unui aragaz cu hota destinat cantonului de intervenție al UA .X. conform facturii nr..X./12.12.2007, ce a fost achiziționat din venituri proprii astfel că această cheltuială se justifică cu prevederile Ordinului 638/12.05.2005 al MAI privind dotarea cantoanelor de intervenție, și se anexează, în copie, documentele invocate.

**În drept**, potrivit prevederilor 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, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie ca aceasta să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că în susținerea argumentelor prezentate de Sucursala .X.-.X. prin adresa nr.X/22.09.2010 sunt atașate documentele invocate în aceasta, respectiv factura fiscală nr..X./12.12.2007, cu ștampilă de avizare de către A.N. .X. Sucursala .X.-.X. și ștampilă de certificare a achiziției de bunuri precum și factura fiscală nr..X./14.05.2007, cu ștampilă de avizare de către A.N. .X. Sucursala .X.-.X. și ștampilă de certificare a cheltuielii, pe care este anexat, în copie, bonul fiscal, precum și Ordinul de deplasare al salariatului .X. .X. – conducător auto, pe perioada 14.02.2007 -16.05.2007 la A.N. .X. și decontul ce conține suma de X lei reprezentând cazare.

Ca urmare, se reține ca necesar reanalizarea acestor cheltuieli de către organele de inspecție fiscală având în vedere documentele prezentate la contestație, astfel că în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial*

*actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: “12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, să stabilească dacă A.N. .X. datorează bugetului de stat acest impozit.*

**5.5) Referitor la impozitul pe profit în suma de X lei, aferent sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli fără documente justificative stabilite ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2005 – 2006 la Sucursala .X.-X./ Inferior, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra datorării de către A.N. .X. a impozitului pe profit aferent sumei de .X. lei în condițiile în care, la contestație se prezintă o factură fiscală ce nu a fost analizată de organele de inspecție fiscală.**

Perioada verificată: 2005-2006.

**În fapt**, prin Procesul verbal nr..X./08.05.2006 încheiat la Sucursala .X.-X./ Inferior, s-a verificat perioada 01.06.2005 – 28.02.2006, fiind stabilită diferență suplimentară privind cheltuielile nedeductibile fiscal în cuantum de .X. lei, reprezentând cheltuieli fără documente justificative.

Prin contestație se argumentează că această sumă nu reprezintă cheltuielă fără documente justificative ci se regăsește în factura nr..X./14.03.2005 și reprezintă lucrări de întreținere și reparații executate de către .X. SA – Sucursala .X., pe perioada noiembrie – decembrie 2004.

**În drept**, conform prevederilor 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;”*

Potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

*“(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.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus orice operațiune economică-financiară se consemnează într-un document justificativ ce stă la baza înregistrării acesteia și care face dovada efectuării operațiunii.

Astfel, în ceea ce privește suma de .X. lei, se reține că, potrivit constatărilor de la pag.10 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, prin Procesul verbal nr..X./08.05.2006 încheiat la Sucursala .X.-X./ Inferior, s-a verificat perioada 01.06.2005 – 28.02.2006, fiind stabilită diferență suplimentară privind cheltuielile nedeductibile fiscal în cuantum de .X. lei, reprezentând cheltuieli fără documente justificative.

Prin adresa nr.X/11.10.2010 organele de inspecție fiscală precizează că “[...] suma de .X. lei a fost stabilită ca și cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal prin procesul verbal FN/29.08.2005 prin care a fost verificat impozitul pe profit pentru perioada 01.12.2004 – 31.05.2005 și nu în procesul verbal menționat de contestatoare. De asemenea factura la care se face referire reprezintă lucrări executate în perioada noiembrie–decembrie 2004 și nu în perioada verificată prin raportul de inspecție fiscală contestat”.

Din factura fiscală nr..X./14.03.2005, anexată în copie la dosarul cauzei, emisă către A.N.I.F. R.A. – Sucursala .X., reiese că se referă la lucrări executate conform situațiilor de lucrări din lunile noiembrie –decembrie 2004 pentru UA X și UA X, și are înscrisă mențiunea “nc 9/03.05”.

De asemenea, se reține că prin anexa 74 la raportul de inspecție fiscală privind “Diferențele suplimentare stabilite de control privind cheltuieli nedeductibile la sucursale” la Sucursala .X.-X./ Inferior, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, pe perioada trim.III 2005 – trim.I 2006.

Față de cele prezentate **organul de soluționare reține că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată există constatări referitoare la această sumă ca fiind cheltuială nejustificată cu documente, conform procesului verbal nr..X./08.05.2006 invocat de contestatoare, și care se referă la perioada 2005 – 2006, iar prin adresa nr.X/11.10.2010 organele de inspecție fiscală fac referire la un alt proces verbal respectiv FN/29.08.2005 și susțin că se referă la o perioadă anterioară perioadei verificate, respectiv la anul 2004, deși suma se regăsește ca fiind luată în calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar în sarcina A.N. .X. pe perioada 2005 – 2006.**

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumei de .X. lei și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate în decizie și de documentul prezentat la contestație și să stabilească dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent.

**5.6) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli fără documente justificative, stabilite ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2008 la Sucursala .X./-.X./ Superior**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datorează impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei în condițiile în care din documentele prezentate la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au preluat corect suma acestor cheltuieli din Procesul verbal nr.X/M/30.04.2009.

Perioada verificată: 2008.

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată s-au constatat cheltuieli nedeductibile **în sumă de .X. lei, înregistrate fără documente justificative, pentru anul 2008, la Sucursala .X./-.X./ Superior**, sumă preluată din procesul verbal nr.X/M/30.04.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X., prin care s-a verificat perioada 01.06.2005 – 31.12.2008.

Contestatoarea susține că suma nedeductibilă este în cuantum de .X. lei fiind preluată eronat din procesul verbal X/M/30.04.2009 și anexează pag.11 din procesul verbal invocat.



**În drept**, conform prevederilor 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;”*

Potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

*“(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.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus orice operațiune economică-financiară se consemnează într-un document justificativ ce stă la baza înregistrării acesteia și care face dovada efectuării operațiunii.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli fără documente justificative, se reține că, potrivit constatărilor de la pag.11-12 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, prin Procesul verbal nr.X/M/30.04.2009 încheiat la Sucursala .X./-X./ Superior, s-a verificat perioada 01.06.2005 – 31.12.2008, fiind stabilită diferență suplimentară privind cheltuielile nedeductibile fiscal în cuantum de .X. lei, pe anul 2008, reprezentând plăți către SC X SA fără documente justificative, respectiv fără factură fiscală emisă de prestator.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au preluat eronat suma de .X. lei din procesul verbal nr.X/M/30.04.2009 încheiat la Sucursala .X./-X./ Superior, aceasta fiind de .X. lei conform celor constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. și anexează pag.11 din procesul verbal nr.X/M/30.04.2009.

Prin adresa nr.X/11.10.2010 organele de inspecție fiscală precizează că *“Se contestă suma de .X. lei deoarece se consideră că această sumă ar fi trebuit să fie .X. lei, fără a se face referire la motivele ca acea cheltuială ar trebui să fie deductibilă fiscal, din extrasul procesului verbal nr.X/M/30.04.2009 prezentat rezultând că suma de .X. este o sumă parțială față de totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar de control, respectiv de X lei. Precizăm faptul că diferențele suplimentare stabilite prin procesul verbal sus menționat sunt detaliate în anexa 12 a acestuia”*.

La pag.10-11 din procesul verbal nr.X/M/30.04.2009 sunt prezentate cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în baza art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2008 fiind stabilită suma de .X. lei, iar prin anexa 12 la procesul verbal nr.X/M/30.04.2009 sunt prezentate plățile efectuate de

Sucursala .X./-.X./ Superior precum și totalul sumei de .X. lei. Însă, din cumularea aritmetică a sumelor achitate către prestatorul SC X SA reiese că totalul cheltuielilor cu serviciile de pază achitate pe anul 2008 este greșit, suma totală corectă fiind de .X. lei, respectiv suma preluată de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 și nu de .X. lei cum susține sucursala.

De asemenea, se reține că prin anexa X la raportul de inspecție fiscală privind "*Diferențele suplimentare stabilite de control privind cheltuieli nedeductibile la sucursale*" la Sucursala .X./-.X./ Superior, au fost stabilite, pe anul 2008, cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei din care suma de .X. lei reprezintă cheltuieli neacceptate la deducere în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv fără documente justificative.

Se reține și faptul că regia nu aduce alte argumente prin contestație.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede "*12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*" **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.**

**5.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent sumelor de .X. lei și .X. lei, reprezentând cheltuieli ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, stabilite la Sucursala .X.-.X./ .X.,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datorează impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care nu sunt emise hotărâri judecătorești definitive și irevocabile și nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru suspendarea soluționării contestației.

Perioada verificată: 2007-2008.

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată cheltuieli nedeductibile **în sumă de .X. lei pe anul 2007 și în sumă de .X. lei pe anul 2008, la sucursala X,** ce nu au fost efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, respectiv subvenții pentru investiții primite de la bugetul de stat ce nu au fost utilizate în scopul pentru care au fost primite, astfel:

- prin procesul verbal nr..X./17.06.2008 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X./ s-a constatat că au fost majorate artificial prețurile materialelor aprovizionate cu suma de .X. lei, pe anul 2007;

- prin procesul verbal nr..X./29.05.2008 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X./ s-a constatat că:

- au fost majorate artificial prețurile materialelor aprovizionate cu suma de .X. lei ;

- au fost majorate cheltuielile cu lucrările neexecutate și cu materialele aprovizionate în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că a formulat acțiune în instanță pentru aceste sume, iar pentru suma de .X. lei procesul se află în curs de judecată la Tribunalul .X./ astfel că, până la definivarea situației, aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, solicitând de fapt suspendarea soluționării contestației pentru aceste capete de cerere.

**În drept**, potrivit prevederilor 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 pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie ca aceasta să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că sucursala nu aduce argumente care să combată cele constatate prin procesul verbal nr..X./17.06.2008 și prin procesul verbal nr..X./29.05.2008 încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X./ și preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, singurul argument prezentat în contestație constând în faptul că aceste sume au fost contestate la instanțele judecătorești, iar pentru suma de .X. lei procesul se află în curs de derulare la Tribunalul .X./.

Ca urmare, din cele susținute reiese că instanța judecătorească nu a pronunțat soluții definitive și irevocabile, sucursala A.N. .X. neprezentând astfel de documente din care să rezulte dacă organul de inspecție fiscală s-a constituit parte civilă în vederea recuperării prejudiciului.

De asemenea, se reține că acțiunea formulată în instanță nu suspendă soluționarea contestației până la soluționarea definitivă a acestor acțiuni, motivele care pot conduce la suspendarea soluționării fiind cele prevăzute la art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(2) Organul de soluționare competent poate suspenda procedura, la cerere, dacă sunt motive întemeiate. La aprobarea suspendării, organul de soluționare competent va stabili și termenul până la care se suspendă procedura. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.*

**5.8. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, aferent sumei de .X. lei și sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu lucrări de modernizare cu care a fost majorată valoarea clădirilor, stabilite la Sucursala .X.-.X./, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datorează impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care nu se prezintă în susținere documente care să facă dovada că lucrările de modernizare reprezintă lucrări de reparații.**

Perioada verificată: 2008.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată cheltuieli nedeductibile **în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, pe anul 2008, la sucursala .X.-.X./**, reprezentând cheltuieli cu reparațiile, acestea reprezentând cheltuieli cu modernizări care au majorat valoarea clădirii.

Prin Procesul verbal nr..X./01.04.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X./ s-a constatat că aceste cheltuieli înregistrate pe cheltuieli cu reparațiile reprezintă cheltuieli cu modernizări ale clădirilor care majorează valoarea imobilelor.

Contestatoarea susține că potrivit HG nr.2134/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe lucrările de reparații întreținere și reparații curente reprezintă valoarea ansamblului de operațiuni care se fac la o construcție existentă pentru a se asigura continuitatea folosirii și împiedicarea uzurii rapide (lucrări curente de zidărie, vopsitorie, încălzire, climatizare, etc.), aceste lucrări nu au fost efectuate pentru sporirea gradului de confort și ambient ci pentru a se aduce construcția la parametri inițiali.

**În drept**, potrivit prevederilor art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix”;*

La art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, se prevede:

*“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”*

Iar la pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, se prevede:

*“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrare a acestora.*

***Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:***

***- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;***

***- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.***

***Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.***

*Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”*

Totodată, la pct.9 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, se prevede:

*“9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la [art. 6](#) din lege.*

*Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.*

***Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.***

***Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat,***

***pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”***

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că sunt asimilate mijloacelor fixe supuse amortizării investițiile ulterioare efectuate la mijloace fixe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, a gradului de confort și ambient în cazul imobilelor și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, ce se recuperează pe calea amortizării iar cheltuielile cu reparațiile de orice fel ce au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate se recuperează integral la momentul efectuării lor prin includerea pe cheltuieli de exploatare.

Față de cele de mai sus se reține că deși contestatoarea aduce argumente în sensul că aceste sume reprezintă cheltuieli cu reparațiile curente și cu întreținerea clădirilor și nu reprezintă cheltuieli cu modernizarea acestora care să conducă la sporirea gradului de confort și ambient așa cum au constatat organele de inspecție fiscală nu prezintă în susținere documente din care să rezulte cele susținute și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală , respectiv situații de lucrări, devize de cheltuieli, etc..

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.1. Contestația poate fi respinsă ca: neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.**

**5.9. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, aferent sumei de .X. lei și sumei de X lei reprezentând cheltuieli cu lucrări de modernizare cu care a fost majorată valoarea clădirilor, stabilite prin Procesul verbal al Curții de Conturi a României, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datorează impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care sucursala recunoaște că aceste sume reprezintă modernizări care majorează valoarea imobilelor și nu cheltuieli cu reparații cum au fost evidențiate în contabilitatea sucursalei.**

Perioada verificată: 2006-2007.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată cheltuieli nedeductibile **în sumă de .X. lei pe anul 2006 și în sumă de .X. lei, pe anul 2007, conform celor constatate prin Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României** reprezentând cheltuieli cu investiții și cu lucrări de reabilitare realizate la clădiri înregistrate eronat pe alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți deductibile, acestea reprezentând cheltuieli care majorează valoarea clădirii.

Contestatoarea susține că a fost corectat acest aspect după cum urmează:

**Pentru suma de .X. lei** s-a întocmit NC nr.X/31.03.2009 fiind înregistrată distinct valoarea lucrărilor efectuate la clădire în contul 212.02 "Construcții" (.X. lei) și valoarea împrejuririi (.X. lei). A fost depusă declarația nr..X./27.03.2009 privind obligațiile de plată fiind înregistrate cu NC nr.X și X/31.03.2009 și achitate cu OP nr.X și X din 30.03.2009.

**Pentru suma de .X. lei**, la UA .X./ s-a întocmit NC nr.X/31.03.2009, declarația nr..X./25.03.2009, sumele datorate fiind achitate cu OP nr..X./05.06.2009 .

**În drept**, potrivit prevederilor art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix";*

La art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, se prevede:

*"Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."*

Iar la pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului



imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, se prevede:

*“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.*

**Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:**

**- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;**

**- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.**

**Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.**

*Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”*

Totodată, la pct.9 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, se prevede:

*“9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la [art. 6](#) din lege.*

*Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.*

**Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.**

**Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”**

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că sunt asimilate mijloacelor fixe supuse amortizării investițiile ulterioare efectuate la mijloace fixe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, a gradului de confort și ambient în cazul imobilelor și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, ce se recuperează pe calea amortizării iar cheltuielile cu

reparațiile de orice fel ce au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate se recuperează integral la momentul efectuării lor prin includerea pe cheltuieli de exploatare.

Se reține că la pag.30 și 31 din Procesul verbal nr..X./15.04.2009 s-au constatat cheltuieli cu investiții înregistrate eronat, în sumă de .X. lei, pe anul 2007, precum și neevidențierea lucrărilor de reabilitare în sumă de .X. lei pe anul 2006, la Sucursala .X./-X..

Aceste cheltuieli se regăsesc la pag.63 și 64 din raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar precum și în anexa 74 la acesta în tabelul privind situația cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite prin Procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României.

Plecând de la susținerea contestației conform căreia a corectat acest aspect în sensul că, aceste sume au fost înregistrate în contabilitate în contul 212 "Construcții" și au majorat valoarea imobilelor, în luna martie 2009, prezentând la contestație notele contabile și declarațiile privind impozitul pe clădiri la valoarea majorată, depuse în anul 2009, se reține că prin efectuarea acestor corecții sucursala recunoaște că în perioada 2006 – 2007 a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile aceste sume ce au influențat profitul impozabil în sensul diminuării acestuia și implicit a impozitului pe profit.

Ca urmare, conform prevederilor legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile aceste sume pe perioada 2006 – 2007 astfel că, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"* coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"* **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.**

**5.10. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu amortizarea în sumă de X lei și veniturilor neevidențiate în sumă de .X. lei stabilite suplimentar la Sucursala .X./-X.-X./, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care la**

contestație au fost prezentate o serie de documente ce nu au fost analizate la inspecția fiscală din data de 19.08.2010.

Perioada verificată: 2005.

**În fapt**, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea înregistrate în perioada martie – mai 2005, pentru două autovehicule achiziționate în leasing care nu se aflau în patrimoniul societății în sumă de X lei și s-au stabilit venituri suplimentare în sumă de .X. lei din prestările privind lucrările de irigații pe luna mai 2005, **la Sucursala .X./-.X.-.X./**, prin procesul verbal nr.X/20.07.2005 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X..

Contestatoarea susține că în luna iunie 2005 a stornat cheltuiala cu amortizarea înregistrată eronat în lunile anterioare și prezintă în susținere nota contabilă nr.X/1/30.06.2005, iar în ceea ce privește veniturile neevidențiate sucursala susține că suma provine din facturi întocmite pentru avansuri încasate de la clienți în luna mai 2005. În luna iunie 2005 s-au efectuat lucrările acestor clienți care au plătit avansuri care s-au stornat din contul 419”Clienți creditori” și au fost înregistrate veniturile aferente astfel că nu se justifică majorarea veniturilor. Se anexează note contabile și fișa contului 419”*Clienți creditori*”.

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

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și

cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, potrivit art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”*

Față de cele de mai sus, **în ceea ce privește cheltuielile în sumă de X lei**, se reține că, la contestație este anexată Nota contabilă nr.X/30.06.2005 prin care la rubrica “*Explicații*” este înscrisă mențiunea “*strn amortiz înreg în 03 - 05.2005 în chelt am*” cu articolele contabile

6811.08 = 280.5 - X lei

121.5 = 6811.08 - X lei,

de unde reiese că sucursala a stornat parțial cheltuielile cu amortizarea înregistrată în perioada martie – mai 2005.

De asemenea, **în ceea ce privește veniturile neevidențiate în sumă de .X. lei în luna mai 2005** din prestarea serviciilor de irigații la contestație este anexată fișa contului 411.11 “*Clienți Irigații*” la data de 30.05.2005 în care sunt prezentate facturile fiscale, beneficiarii, sumele înregistrate în contul 704.5 “*Venituri din lucrări executate, servicii prestate*” iar în cazurile unor beneficiari contravaloarea facturilor este înregistrată în contul 411.11 “*Clienți irigații*” în corespondență cu contul 419 “*Clienți creditor*”, acest cont totalizând suma de .X. lei.

Suma de X lei se regăsește și în nota contabilă nr.X/31.05.2005 ca fiind înregistrată în contul 419 “*Clienți creditor*”, iar prin nota contabilă din luna iunie 2005 suma de .X. lei este stornată din contul 419 “*Clienți creditor*”.

Ca urmare a celor prezentate și întrucât prin raportul de inspecție fiscală nu au fost analizate aceste documente, precum și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*”, coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede “12.7. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, se va desființa Decizia de

impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate în decizie și de documentele prezentat la contestație și să stabilească dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent.

**5.11. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în sumă de .X. lei stabilite suplimentar la Sucursala .X./-.X.-.X./- UA .X.**, 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 în condițiile în care din analiza documentelor prezentate la contestație reiese că sucursala a efectuat operațiuni de stornare și a prezentat documente justificative pentru aceste cheltuieli în cursul acelu.X. exercițiu financiar 2005.

Perioada verificată: 2005.

**În fapt**, nu au fost acceptate la deducere, pe anul 2005 cheltuielile cu achiziții ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în sumă de .X. lei, **stabilite suplimentar la Sucursala .X./-.X.-.X./- UA .X.** prin procesul verbal nr..X./29.11.2005 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X..

La contestație sunt prezentate documente ce nu au fost analizate la inspecția fiscală din data de 19.08.2010, respectiv facturi fiscale și note contabile, iar sucursala susține că în luna septembrie 2005 aceste cheltuieli au fost înregistrate pe baza de facturi proforme, iar ulterior în lunile octombrie și noiembrie 2005 a primit facturile fiscale, iar cheltuielile fie au fost stornate, fie au rămas înregistrate în continuare pe cheltuieli.

**În drept**, conform prevederilor 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*

Și 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.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie ca aceasta să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

**Potrivit celor de mai sus, referitor la cheltuielile neacceptate la deducere în sumă de .X. lei stabilite suplimentar la Sucursala .X./-X.-.X./- UA .X. și preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, se reține că la dosarul contestației este prezentată, în copie, factura fiscală nr..X./12.10.2005 emisă de SC .X. SA .X. în sumă de .X. lei, plus TVA în sumă de .X. lei, și nota contabilă nr.X/31.10.2005 prin care este înregistrată contravaloarea acesteia cu articolul contabil:**

408" Furnizori-facturi nesosite" = 4011" Furnizori"	.X. lei
4426" TVA deductibilă" = 4428" TVA neexigibilă"	.X. lei.

De asemenea, este prezentată în copie și factura fiscală nr.X/30.11.2005 emisă de SC .X. .X. SRL **pentru suma de .X. lei**, plus TVA în sumă de X lei, și nota contabilă nr.X/30.11.2005 prin care se stornează suma înregistrată în luna septembrie 2005 și se înregistrează pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei din factura fiscală.

Potrivit celor prezentate se reține ca suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli deductibile fiscal în luna septembrie 2005 a fost stornată în luna noiembrie 2005 cu nota contabilă nr.X/30.11.2005 și reînregistrată pe cheltuieli deductibile în baza facturii fiscale nr.X/30.11.2005 emisă de SC .X. .X. SRL, astfel că, operațiunea de stornare și repunere pe cheltuieli deductibile în baza documentelor justificative a avut loc în cursul acelu.X. exercițiu financiar, respectiv anul 2005.

Ca urmare, pe perioada 25.10.2005 – 30.11.2005 sucursala datora bugetului de stat impozitul pe profit aferent acestei cheltuieli nejustificată cu documente însă, aceeași sumă de .X. lei a fost stornată și înregistrată ca fiind chetuială deductibilă pe baza de documente justificative la data de 30.11.2005, astfel că, efectul fiscal pe anul 2005 este că nu se datorează impozitul pe profit aferent, sucursala datorând majorări de întârziere pentru neplata la termen a acestuia de la data nașterii obligației de plată a impozitului, respectiv 25.10.2005 până la stingerea obligației - 30.11.2005.

De asemenea, **în ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei** înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal **în luna septembrie 2005**, fără a se prezenta documente justificative (pe bază de facturi proforma cum susține contestatoarea) se reține că la contestație societatea prezintă documentul justificativ, respectiv factura fiscală nr..X./12.10.2005 emisă de SC .X. SA .X., astfel că obligația de plată a impozitului pe profit aferent sumei de .X. lei înregistrată în luna septembrie 2005 intervine la data de 25.10.2005, însă,

prin prezentarea documentului justificativ această **cheltuială devine deductibilă fiscal de la data facturii, respectiv 12.10.2005**. Având în vedere cele prezentate, efectul fiscal pe anul 2005 este că nu se datorează impozitul pe profit, iar în ceea ce privește majorările de întârziere acestea sunt datorate numai dacă impozitul pe profit nu a fost achitat la data sacdentă, respectiv 25.10.2005.

Pe cale de consecință, precum și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate în decizie și de documentele prezentate la contestație și să stabilească obligațiile fiscale sau accesoriile aferente acestora, datorate bugetului de stat.

**5.12) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent veniturilor neînregistrate din pagube la obiectivele aflate în paza și monitorizarea SC .X.X. SRL, în sumă de .X. lei, stabilite astfel:**

- în sumă de .X. lei, la Sucursala .X./-X.-X./,
- în sumă de .X. lei, la Sucursala .X./-X.;
- în sumă de .X. lei la Sucursala .X. de Sud;
- în sumă de .X. lei, la Sucursala .X. de Nord,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent veniturilor neevidențiate în contabilitate în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu s-a analizat situația de fapt.

Perioada verificată: anul 2007.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursalele A.N. .X. au evidențiat pe venituri impozabile suma de .X. lei reprezentând pagube nefacturate către SC .X..X. SRL ca urmare a furturilor produse la obiectivele monitorizate de societatea prestatoare, la Sucursala .X./-.X.-.X./.

Prin obiecțiunile transmise de Sucursala .X./-.X.-.X./ către A.N. .X. se precizează că valoarea pagubelor a fost evidențiată în afara bilanțului în contul 8038 "Prejudicii și furturi mijloace fixe" precum și faptul că sucursala a acționat în instanță SC .X..X. SRL pentru recuperarea prejudiciului, iar prin Sentința Comercială nr..X./25.05.2010 instanța a obligat firma de pază la plata sumei de .X. lei, sumă care nu este certă întrucât s-a formulat apel împotriva sentinței judecătorești.

De asemenea, prin obiecțiunile transmise de Sucursala .X./-.X. către A.N. .X. se precizează că valoarea pagubelor este de .X. lei, iar în urma inventaierii și evaluării prejudiciului în vederea acționării în instanță a SC .X..X. SRL pentru recuperarea prejudiciului, s-a stabilit valoarea de .X. lei

Prin obiecțiunile transmise de Sucursala .X. de Sud referitoare la facturarea pagubelor către SC .X..X. SRL se invocă prevederile art.999 și art.1000 din Codul civil susținând că despăgubirea reprezintă o sancțiune aplicată făptuitorului astfel că, a procedat la inventarierea și evaluarea prejudiciului pentru care se constituie parte civilă , iar faptul generator al emiterii facturii apare în momentul în care s-a dispus hotărârea judecătorească.

Totodată, prin obiecțiunile transmise de Sucursala .X. de Nord către A.N. .X. se precizează că valoarea pagubelor este de .X. lei, iar în urma inventaierii și evaluării prejudiciului, s-a stabilit valoarea de .X. lei ce a fost evidențiată în contul 8034.1 în afara bilanțului.

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

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

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

***"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit***



*reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție nr..X./19.08.2010, pe anul 2007, s-au constatat venituri neevidențiate din pagube nefacturate către SC .X..X. SRL ca urmare a furturilor produse la obiectivele monitorizate de aceasta în sumă totală de .X. lei.

Prin anexa 73 referitoare la “*Diferentele suplimentare privind veniturile înregistrate prin procese verbale de control la nivelul sucursalelor*”, sunt evidențiate pe trim.I 2007 venituri neevidențiate din pagube nefacturate către SC .X..X. SRL în sumă de .X. lei iar prin tabelul “*Venituri din pagube nefacturate SC .X..X. SRL în luna martie 2007*” din aceeași anexă suma de .X. lei este defalcată pe sucursale, astfel:

- Sucursala .X./-X.-X. –venituri neevidențiate în sumă de .X. lei;
- Sucursala .X./-X.–venituri neevidențiate în sumă de .X. lei;
- Sucursala .X. de Sud–venituri neevidențiate în sumă de .X. lei ;
- Sucursala .X. de Nord–venituri neevidențiate în sumă de .X. lei;
- Sucursala .X.-X./-Inferior-venituri neevidențiate în sumă de .X. lei.

Potrivit celor prezentate se reține că **organul de soluționare a contestației este investit să se pronunțe cu privire la veniturile neevidențiate din pagube nefacturate către SC .X..X. SRL, în sumă de .X. lei**, mai puțin pentru suma de .X. lei reprezentând venituri neevidențiate la Sucursala .X.-X.-Inferior pentru care nu se aduc argumente prin contestație.

Plecând de la constatarea din Procesul verbal nr..X./15.05.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. la Sucursala .X./-X.-X./ în perioada 2006 – 2007 reiese că sucursala a beneficiat de servicii de pază constând în monitorizarea permanentă a obiectivelor din cadrul unităților de administrare în baza Contractului nr..X./15.05.2006, iar în perioada 2006 – martie 2007 au fost constatate la unitățile de administrare pagube produse prin furturi sau distrugerii la obiectivele aflate în paza și monitorizarea societății prestatoare. Prin actul administrativ s-a constatat că sucursala nu a înregistrat în evidența contabilă pagubele în sumă de .X. lei denaturând rulajele conturilor 758”Alte venituri din exploatare”, “*înregistrarea*

veniturilor din recuperarea pagubelor se va face prin preluarea acestora în notele de debitare-creditare transmise .X. RA .X.”.

În ceea ce privește prejudiciile stabilite la celelalte sucursale actele de control încheiate nu sunt anexate la dosarul cauzei, sumele fiind precizate prin adresele cu obiecțiuni la acestea și prin adresele transmise către A.N. .X. ca urmare a efectuării inventarierii și evaluării pagubelor produse de furturi și distrugerii în vederea acționării în instanță a SC .X.X. SRL pentru recuperare, în baza Deciziei nr.274/02.12.2009 a A.N. .X. .

Prin procesul verbal nr..X./15.04.2009 încheiat de organele de audit din cadrul Curții de Conturi a României la A.N. .X. s-a constatat că Sucursala .X./-.X.-.X./ în perioada 2006 -2007 nu a înregistrat în contabilitate pagubele produse de furturi și distrugerii, în valoare de .X. lei astfel că au dispus măsura ca în timpul controlului să se efectueze înregistrările corecte.

De asemenea, la capitolul II “Abateri de la legalitate și regularitate constatate, care au determinat producerea de prejudicii”, subcapitolul 3”Calitatea gestiunii economico-financiare”, pct.3.8 “Organizarea licitațiilor, stabilirea prețului și urmărirea respectării clauzelor contractuale” s-a constatat că în anul 2006 A.N. .X. a încheiat Contractul de monitorizare și intervenție nr..X./15.05.2006 cu SC .X.X. SRL prin care, la art.2.1 lit.c) se prevede că “Prestatorul se obligă să plătească pagubele prin plată directă sau poliță de asigurare” iar la art.2.1lit.d) se prevede “Prestatorul se obligă să-l despăgubească pe beneficiar în cazul tuturor pagubelor după ce culpa sa a fost dovedită de organele de cercetare abilitate împreună cu reprezentanții celor 2 părți contractante. Prestatorul va suporta în termenul legal toate pierderile înregistrate din inventarul obiectivelor. [...]” iar la art.4.2 se prevede că “**Plata prestațiilor tarifare [...] se va efectua de către beneficiar în cel mult 15 (cincisprezece) zile de la data facturării, plata acestor servicii neputând face obiectul unor rețineri în contul unor litigii sau a altor plăți ivite pe timpul desfășurării contractului [...]**”.

Din analiza corespondenței purtate între A.N. .X. și societatea prestatoare s-a constatat că între părți a fost încheiat Procesul verbal de conciliere prin care A.N. .X. refuză plata facturilor emise în baza Contractului din data de .X./15.05.2006 iar societatea prestatoare contestă corectitudinea pagubelor constatate de A.N. .X. astfel că părțile au concluzionat că diferendul nu poate fi soluționat pe cale amiabilă.

Ca urmare au fost întreprinse măsurile:

- sucursalele care au beneficiat de astfel de servicii au transmis, în luna septembrie 2007, către A.N. .X., situația prejudiciilor suferite ca urmare a neexecutării obligațiilor din Contractul nr..X./15.05.2006:

-după centralizarea acestor situații a fost emisă Nota privind oportunitatea promovării unei acțiuni în justiție pentru recuperarea prejudiciului suferit de .X. – RA urmare a Contractului de monitorizare

nr..X./15.05.2006, în care se menționează valoarea totală a prejudiciilor de .X. lei, în urma căreia nu s-a întreprins nici un demers din cauza cheltuielilor mari pe care le necesită.

Totodată, s-a constatat că SC .X..X. SRL a formulat acțiune în instanță împotriva A.N. .X. în vederea recuperării contravalorii facturilor emise și neîncasate din documentele prezentate nerezultând modul de soluționare a diferendului dintre cele două părți contractante.

Ca urmare a verificării din data de 15.04.2009 Curtea de Conturi a României a emis Decizia nr.1/10.06.2009 prin care, la pct.2, s-a constatat neplata facturilor la termenele stabilite prin contractele încheiate cu SC .X..X. SRL datorită opririi voluntare a plăților de către A.N. .X. justificat de producerea unor furturi și distrugerii la instalațiile pentru irigații estimate la valoarea de .X. lei pentru care răspunderea aparține firmei de pază, precum și faptul că A.N. .X. a acționat prin oprirea plăților facturilor emise de firma de pază, acțiune prin care, potrivit art.2 din Contractul nr..X./15.05.2006 *"Nerespectarea de către beneficiar a oricărei din obligațiile menționate mai sus exonerează de orice răspundere pe prestator"* prestatorul a fost exonerat de răspundere. Astfel, s-a decis luarea măsurilor pentru stabilirea exactă a prejudiciilor suportate de regie, generate de furturile și distrugerile echipamentelor de irigații, prin inventarierea acestora de la toate sucursalele și stabilirea măsurilor legale de recuperare a prejudiciilor provocate regiei din culpa firmei de pază ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor contractuale asumate, cu termen de realizare 30.09.2009.

Prin adresele transmise către A.N. .X. cu obiecțiuni la controalele efectuate la sucursale, Sucursala .X./-X.-X./ și Sucursala .X. de Nord precizează că au înregistrat valoarea pagubelor în afara bilanțului în contul 8038 *"Prejudicii și furturi mijloace fixe"*, Sucursala .X./-X. a înregistrat pagubele în luna martie 2009, iar Sucursala .X. de Sud a stornat valoarea pagubelor din contul 70387 în afara bilanțului și a înregistrat valoarea acestora prin formula contabilă 461 *"Debitori diverși"* = 473 *"Decontări din operații în curs de clarificare"*, precum și faptul că, Sucursala .X./-X.-X./ a acționat în instanță SC .X..X. SRL pentru recuperarea prejudiciului, iar prin Sentința Comercială nr..X./25.05.2010 instanța a obligat firma de pază la plata sumei de .X. lei, sumă care nu este certă întrucât s-a formulat apel de către societatea prestatoare împotriva sentinței judecătorești.

Față cele prezentate, organul de soluționare reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 organele de inspecție fiscală nu au analizat situația de fapt pe baza documentelor deținute de A.N. .X., neanalizând astfel relația contractuală dintre părți cu privire la respectarea clauzelor contractuale privind plata tarifelor de către beneficiar și asumarea răspunderii pentru pagubele produse de către societatea prestatoare.

Astfel, potrivit celor prezentate referitor la pagubele generate de furturi și distrugerii se reține că cele două părți nu au respectat propriile clauze contractuale respectiv, A.N. .X. nu a mai achitat facturile către societatea prestatoare deși în Contractul nr..X./15.05.2006 este prevăzut în mod expres **“plata acestor servicii neputând face obiectul unor rețineri în contul unor litigii sau a altor plăți ivite pe timpul desfășurării contractului”**, iar societatea prestatoare nu a achitat pagubele aflate în răspunderea sa tocmai din această cauză. Ca urmare, litigiul dintre părțile contractuale urmează a se soluționa pe cale judecătorească.

Se reține că din punct de vedere fiscal, dispunerea în sarcina A.N. .X. de a înregistra venituri din pagube nefacturate către SC .X..X. SRL în condițiile în care acestea fac obiectul unui litigiu care se află în curs de soluționare, nefiind emisă o soluție definitivă de punere în executare a hotărârii, nu respectă prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,[...]”*

Iar conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Și potrivit art.17 alin.2 din același act normativ :

*“(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”*

Ca urmare, în cazul în speță, veniturile din despăgubiri primite de societatea prestatoare, nu reprezintă un venit cert din activitatea desfășurată de regie ci un drept de creanță incert care urmează a fi realizat sau nu, în funcție de soluționarea litigiului, așa cum se prevede la pct.176 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“176. - (1) Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și pasivele entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.*

*În această categorie se cuprind angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terții, imobilizări corporale luate cu chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie, debitori scoși din activ urmăriți în continuare, redevențe, locații de*

gestiune, chirii și alte datorii asimilate, efecte scontate neajunse la scadență, precum și alte valori.

**(2) În cadrul elementelor extrabilanțiere sunt cuprinse și activele și datoriile contingente.**

**(3) Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității.**

**Un exemplu în acest sens îl reprezintă un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță (de ex. o despăgubire), în care este implicată entitatea și al cărui rezultat este incert.**

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplăcute sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată.

În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent și trebuie procedat la recunoașterea lui în bilanț.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. **Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. În schimb, dacă este doar probabilă o creștere a beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative activul contingent.**

Potrivit celor prezentate, înregistrarea pe venituri impozabile a contravalorii despăgubirilor se va realiza la soluționarea definitivă a litigiului.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,* coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,* se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele prezentate în decizie și de situația de fapt și conform celor constatate la reanalizare să stabilească dacă regia datorează sau nu impozitul pe profit.

**5.13. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei stabilite ca nedeductibile la Sucursala .X.,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei avută în vedere la calculul profitului impozabil suplimentar stabilit la nivelul regiei, preluată din procesul verbal nr..X./03.07.2009 încheiat la sucursală, în condițiile în care contestatoarea susține că avea înregistrată această sumă pe cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2007.

Perioada verificată: anul 2007.

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit, pe anul 2007, cheltuieli nedeductibile suplimentar față de cele declarate de regie în sumă totală de .X. lei, **din care suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amendă stabilită la Sucursala .X.,** prin procesul verbal nr..X./03.07.2009 încheiat la această sucursală.

Prin contestație, se prezintă obiecțiunile sucursalei împotriva procesului verbal nr..X./03.07.2009, prin care se precizează că sucursala a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal această sumă astfel că, în mod eronat a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal prin procesul verbal nr..X./03.07.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X..

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*b) dobânzile/majorările de întârziere, **amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.”***

Față de prevederile legale de mai sus reiese că amenzile datorate autorităților române nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin procesul verbal încheiat la data de 02.07.2009 de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. s-a constatat că suma de .X. lei reprezentând cheltuială cu amenda .X. nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Sucursala .X., prin obiecțiunile formulate la acest act administrativ, prezentate în contestație, susține că avea înregistrată această cheltuială pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2007, fiind respectate prevederile art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor de mai sus, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele susținute de contestatoare și potrivit celor constatate la reanalizare să stabilească dacă regia datorează sau nu impozitul pe profit stabilit suplimentar.

**5.14. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei**, Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în condițiile în care prin contestație nu aduce argumente cu privire la diferențele suplimentare stabilite ce au condus la calcularea acestuia.

Perioada verificată: 01.01.2005 – 31.12.2008.

**În fapt**, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată în sumă de .X. lei și solicită

anularea în tot a Deciziei de impunere contestată, prin contestație prezintă argumente numai pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei analizat la capitolul 5 *“Impozit pe profit”* pct.1-13 din prezenta decizie.

Pentru diferența de impozit pe profit suplimentar de plata în sumă de .X. lei, stabilit ca urmare a neacceptării la deducere a unor cheltuieli sau ca urmare a neevidențierii unor venituri nu se aduc argumente prin contestație.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) 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 impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată **se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, în conformitate cu pct.2.4 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora *“2.4. 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.”*

**5.15. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de intarziere aferente impozitului pe profit datorate bugetului de stat în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care urmează a se respinge contestația și cuantumul accesoriilor aferente



impozitului pe profit pentru care urmează a se desființa decizia de impunere contestată.

**În fapt**, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina regiei majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, potrivit cap 5.1 - 5.5 și 5.10 - 5.13 din prezenta decizie urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr .X./25.08.2010, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei, potrivit cap. 5.6 - 5.9 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, iar pentru diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei, potrivit cap.5.14 din prezenta decizie, urmează a se respinge contestația ca nemotivată.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"ART.119*

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

*ART.120*

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

Întrucât din raportul de inspecție fiscală nu se pot defalca accesoriile aferente impozitului pe profit și care sunt datorate bugetului de stat de accesoriile aferente impozitului pe profit ce urmează a fi desființat în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*,

coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*"12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*

nr..X./25.08.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

**5.16. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru mijloace fixe degradate, lipsă, constatată de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2007 la Sucursala .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care nu a generat impozit pe profit suplimentar care să fie înscris în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, contestată.**

**În fapt**, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru mijloace fixe degradate, lipsă, constatată de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2007 la Sucursala .X., se reține că potrivit susținerilor din contestație această sumă a fost înregistrată pe cheltuieli nedeductibile la nivelul sucursalei.

Din analiza Anexei 73 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 privind *“Diferențele suplimentare privind venituri neînregistrate stabilite prin procese verbale de control la nivelul sucursalelor”* rezultă că la Sucursala .X. nu au fost stabilite diferențe suplimentare în sumă de .X. lei deci **această cheltuială nu a influențat calculul impozitului pe profit suplimentar pe anul 2007 stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, contestată.**

**În drept**, conform prevederilor art.206 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

***“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”***

Fata de prevederile legale de mai sus se reține ca această sumă nu a fost avută în vedere de organele de inspecție fiscală și nu au influențat impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, ce reprezintă titlu de creanță potrivit prevederilor pct.107.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: ” *Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.*

**Asemenea titluri pot fi:**

**a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;**”

Pe cale de consecință, pentru această sumă, contestația se va respinge ca fiind fără obiect, în conformitate cu prevederile pct.12.1 lit.c) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: “12.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*  
**c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”.**

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**6. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;  
- majorari de intarziere aferente TVA .X. lei ,  
**stabilite suplimentar pe perioada februarie 2007 – august 2008**

**6.1.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. datorează TVA stabilită suplimentar în condițiile în care, pe perioada februarie-decembrie 2007 regia a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor inclusiv celor care nu au fost utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar pe perioada ianuarie-august 2008 regia a considerat toate achizițiile ca nefiind cunoscută destinația acestora.

Perioada verificată: februarie 2007 – august 2008.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada verificată, A.N. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor, inclusiv pentru cele care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Ca urmare, întrucât nu toate procesele verbale încheiate la sucursale au prezentat taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere ca urmare a întocmirii celor trei jurnale de cumpărări,

prin adresa nr.X/09.04.2009 s-a solicitat conducerii A.N. .X. prezentarea situației privind jurnalele de cumpărări pe tipuri de achiziții. Prin centralizarea acestor situații și având în vedere și constatările din procesele verbale încheiate la sucursale, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul de deducere în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]

**(9)Operațiunile impozabile pot fi:**

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144;

c) operațiuni scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141; [...].”

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.2, art.146 alin.1 și art.147 din același act normativ:

**“Art.145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;

[...]

**Art.146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155 alin. (1); si

2. sa înregistreze taxa ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;

[...]

#### **ART.147**

**“(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.**

**(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

**(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.**

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

*(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”*

Fata de prevederile legale mentionate mai sus se retine că, agenții economici au dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate numai daca sunt efectuate in beneficiul acestora si daca sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Ca urmare, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii care nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor este nedeductibila.

Totodata, in sfera operatiunilor impozabile se includ, atat operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, asa cum sunt prevazute la art.143-144 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care este permisa deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achizitii, cat si operatiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, fara drept de deducere, asa cum sunt mentionate la art.141 alin.1 si 2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acestea nefiind permisa deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achizitiile efectuate.

Din constatările prezentate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./19.08.2010, încheiat ca urmare a solicitărilor Serviciului de rambursări de TVA din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili privind efectuarea unei inspecții fiscale ulterioare ca urmare a beneficierii de către A.N. .X. de soluționarea favorabilă a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pentru lunile februarie 2007 – aprilie 2007 și august 2007 – aprilie 2008, se retine ca in perioada februarie 2007 – decembrie 2007 regia a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta tuturor achizițiilor, inclusiv pentru cele care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată iar pe perioada ianuarie-august 2008 a considerat destinația achizițiilor la nivelul centralei ca nefiind cunoscută, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora fiind dedusă pe bază de pro-rata.

Or, potrivit art.35 alin.2 din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (2) Administrația este persoană juridică română de interes public național și funcționează pe bază de gestiune economică și autonomie financiară, sub autoritatea ministerului.”*

Iar potrivit prevederilor art.36 și art.37 din același act normativ, A.N. .X. desfășoară, în principal următoarele activități:

1. exploatează, întreține și repară amenajările de .X. declarate de utilitate publică;
2. realizează investiții privind reabilitarea amenajărilor de .X. existente și construcția de noi amenajări;
3. desfășoară activități de informare și instruire în domeniul îmbunătățirilor funciare;
4. realizează și asigură funcționarea sistemului național de supraveghere, evaluare, prognoză și avertizare privind efectele economice și ecologice ale activităților de .X.;
5. exploatează, administrează, întreține și repară amenajările de .X. declarate de utilitate publică.

Totodată, potrivit art.41 din același act normativ:

**1) Finanțarea cheltuielilor curente ale Administrației se asigură din venituri proprii și din subvenții de la bugetul de stat.**

**(2) Cheltuielile de natura investițiilor se acoperă total sau parțial de la bugetul de stat,[...]**

**(3) Veniturile proprii ale Administrației se constituie din:**

a) tarife de prestări de servicii de irigații percepute beneficiarilor pentru serviciile de livrare a apei de irigații, întreținerea și reparațiile amenajărilor de irigații declarate de utilitate publică;

b) tarife de prestări de servicii de desecare și drenaj, apărare împotriva inundațiilor și combatere a eroziunii solului, percepute beneficiarilor, referitoare la exploatarea, întreținerea și reparațiile amenajărilor de .X. declarate de utilitate publică, altele decât cele de irigații;

c) dobânzi încasate pentru depozitele și sumele disponibile din conturile proprii;

d) dobânzi și penalități percepute pentru serviciile prestate, a căror contravaloare nu a fost încasată la termen;

e) tarife de prestări de servicii de alimentare cu apă a unor localități, incinte agricole și industriale, a unor amenajări piscicole și de evacuare a apelor pluviale, menajere și industriale uzate, ce respectă normele în vigoare;

f) tarife pentru eliberarea avizelor tehnice și de specialitate, precum și a avizelor și acordurilor de scoatere din circuitul agricol;

g) sume încasate din dezafectarea infrastructurii de .X., ca urmare a scoaterii din circuitul agricol a suprafețelor ocupate cu lucrări de .X.;

h) valorificarea materialului lemnos rezultat în urma lucrărilor de întreținere și regenerare a plantațiilor silvice pentru combaterea eroziunii solului.

**(4) Cheltuielile administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților Administrației se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat,[...]**

Astfel, A.N. .X. efectuează achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării activității stabilite prin lege și ale căror costuri sunt acoperite integral sau parțial de la bugetul de stat conform celor prevăzute la art.41 din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare, iar din constatări rezultă că nu toate achizițiile au fost efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile prevăzute la art.126 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere, că regia a efectuat și achiziții destinate unor operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, precum și referitoare la .X. de utilitate publică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se determină conform prevederilor art.147 alin.3- 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- dacă achizițiile sunt destinate exclusiv desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni este integral deductibilă;

- dacă achizițiile nu sunt destinate exclusiv desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni nu este deductibilă;

- dacă destinația achizițiilor nu este cunoscută sau dacă bunurile și serviciile vor fi utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții urmează a fi dedusă pe bază de pro-rata.

Ca urmare, A.N. .X. deși acționează în calitate de persoană impozabilă o parte din achizițiile sale nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile pentru care ar avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în această categorie intrând achizițiile efectuate pentru acțiuni de apărare împotriva inundațiilor, de protecție a mediului prin lucrări de .X. și monitorizare a efectelor acestor lucrări, cheltuielile efectuate pentru astfel de lucrări nu se recuperează ca parte a valorii unor prestații taxabile din punct de vedere al TVA .

În același sens sunt și punctele de vedere exprimate de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA prin adresa nr..X./07.05.2010, dată ca răspuns la adresa nr..X./03.03.2009 a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, precum și adresa nr..X./23.02.2009 dată ca răspuns la adresa nr..X./10.06.2008 a A.N. .X..

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia a fost verificată pe luna ianuarie 2007 de aceleași organe de inspecție fiscală care au avut același punct de vedere cu A.N. .X. nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece contestația este formulată



împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 prin care a fost verificată perioada februarie 2007 – februarie 2009, organul de soluționare fiind investit să se pronunțe asupra obligațiilor fiscale stabilite numai prin acest act administrativ. De asemenea, se reține că luna ianuarie 2007 nu mai poate fi verificată din punct de vedere al TVA potrivit prevederilor art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.[...]”*

Totodată, referitor la susținerea potrivit căreia nu se justifică încadrarea ca persoană impozabilă cu regim mixt pe perioada februarie 2007 – august 2008 în condițiile în care, față de luna ianuarie 2007, prevederile Codului fiscal nu s-au modificat, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale în vigoare pe perioada verificată cu privire la taxa pe valoarea adăugată. De altfel, chiar A.N. .X. a aplicat aceste prevederi începând cu data de 01.01.2008, fără a prezenta motivele pentru care nu au fost aplicate aceleași prevederi și pe anul 2007 în condițiile în care, pe perioada februarie-decembrie 2007 a considerat toate achizițiile ca fiind destinate exclusiv desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată deși a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De reținut este și faptul că Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, prevede că un agent economic trebuie să se înregistreze ca persoană impozabilă cu regim mixt la data de la care desfășoară astfel operațiuni și reglementează modul în care aceasta procedează în situația în care realizează atât operațiuni taxabile pentru care are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată cât și operațiuni pentru care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și/sau când nu se cunoaște destinația achizițiilor efectuate.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia echipele de control care au verificat A.N. .X., respectiv echipa de control financiar și echipa de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din ANAF se contrazic și *“pentru sumele respective .X. SA rămânând fără sursă de acoperire, acestea nefiind admise nici prin decontul privind TVA, conform actului de control fiscal și nici pe subvenție,*

*conform actului de control financiar*” nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece potrivit prevederilor art.41 alin.1 și alin.4 din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților Administrației se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat, respectiv costul prestațiilor de servicii și/sau lucrărilor executate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit art.127 alin.2 și 3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

*(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare”,* subvențiile primite de la bugetul de stat acoperă costul prestațiilor executate nu și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale care reprezintă impozit indirect datorat bugetului de stat.

De asemenea, **referitor la argumentul din contestație potrivit căruia la Sucursala .X./-.X.-.X./ nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** pe perioada februarie 2007 – decembrie 2007, în mod eronat, deoarece pe anul 2007 nu a aplicat regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată iar pe anul 2008 sucursala a respectat Decizia nr.440/24.12.2008 emisă de Direcție generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală , se rețin următoarele:

Decizia nr.440/24.12.2008 a fost emisă în soluționarea contestației formulată de Sucursala .X./-.X.-.X./ împotriva procesului verbal de control financiar nr..X./17.09.2008 prin care nu s-a acordat subvenție pentru TVA cuprinsă pe cheltuieli în decontul justificativ. Ca urmare, organul de soluționare a contestației a respins contestația cu privire la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, cuprinsă în decontul justificativ pentru utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat și nu s-a pronunțat cu privire la faptul că A.N. .X., nu se încadrează în regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la acest aspect invocat prin contestație de către sucursală, la pag.6 din Decizia nr.440/24.12.2008, se precizează că afirmația sucursalei nu poate fi reținută întrucât din *“instrumentarea speței de către organele de*

control financiar rezultă că sucursala nu a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere, așa cum sunt precizate la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal", fapt reiterat la pag.3 din decizie unde sunt prezentate constatările organelor de control, astfel că organul de soluționare a contestației s-a pronunțat cu privire la constatările de la sucursala A.N. .X. referitoare la acordarea subvenției pentru taxa pe valoarea adăugată inclusă pe cheltuieli în decontul justificativ și nu cu privire la regimul mixt de deducere a TVA aplicat de A.N. .X..

Totodată, prin contestație **este prezentat același argument al Sucursalei .X./-X.-X./ pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere în sumă de .X. lei** pe perioada februarie 2007 – decembrie 2007, stabilită pe baza de pro-rata, referitor la faptul că nu a aplicat regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe anul 2007, argument ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din motivele prezentate în considerentele prezentei decizii. Se reține că la verificarea din data de 19.08.2010, la Sucursala .X./-X.-X./, taxa pe valoarea adăugată stabilită pe baza de pro-rata este în sumă de .X. iar diferența din aplicarea pro-ratei, pentru care nu s-a acordat drept de deducere este în sumă de .X. lei (Anexa 59 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010).

**În ceea ce privește argumentul prezentat de Sucursala .X. pentru TVA în sumă de .X. lei**, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere prin procesul verbal din data de 02.07.2009, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X., pe motiv că activitatea de întreținere și reparații a mijloacelor fixe care aparțin domeniului public al statului nu se încadrează în prevederile art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu este activitate economică și regia devine persoană impozabilă cu regim mixt conform art.147 alin.1 din același act normativ, se rețin următoarele:

Prin procesul verbal din data de 02.07.2009, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe anul 2007, însă, prin anexa 59 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, privind "*Situația privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă operațiilor taxabile .X.*" nu s-a acordat dreptul de deducere, pe perioada februarie 2007 – decembrie 2007, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 696.920 lei**, în cuantum mai mic decât cel invocat în contestație.

Astfel, argumentul Sucursalei .X. referitor la faptul că pe anul 2007 taxa pe valoarea adăugată nu a fost dedusă în baza art.147 alin.1 și alin.4 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși prin adresa nr..X./12.02.2008 A.N. .X. a transmis astfel de precizări (adresă care nu este prezentată la dosarul cauzei), nu este

de natură să combată cele constatate de organele de inspecție fiscală, dimpotrivă se recunoaște că nu au fost avute în vedere prevederile art.147 alin.1 și alin.4 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește argumentul Sucursalei .X. de Sud pentru TVA în sumă de .X. lei**, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada februarie 2007 – decembrie 2007, stabilită prin procesul verbal din data de 14.05.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. , referitor la faptul că pe anul 2007 A.N. .X. nu a aplicat regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației din motivele precizate în prezenta decizie.

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia taxa pe valoarea adăugată este aferentă, în majoritate, lucrărilor care, în anul 2007, au fost supuse măsurilor de simplificare, aspect constat și de organele de inspecție fiscală prin procesul verbal încheiat, nu se poate reține în soluționarea favorabilă având în vedere că, la pag.9 din procesul verbal din data de 14.05.2009 se precizează că taxa pe valoarea adăugată aferentă prestațiilor de servicii pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare este de .X. lei iar taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pentru care sucursala a considerat ca fiind deductibilă este în cuantum de .X. lei, organele de inspecție fiscală stabilind taxa pe valoarea adăugată pentru care sucursala nu are drept de deducere în sumă de .X. lei.

**Referitor la argumentul Sucursalei .X. de Nord pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care trebuia să aplice pro-rata și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu are drept de deducere**, sume ce se regăsesc în Anexa 59 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 "*Situația privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă operațiilor taxabile .X. DE NORD*", conform căruia nu este de acord cu taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere deoarece pe anul 2007 nu a aplicat regimul mixt, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației din considerentele precizate în prezenta de decizie.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede "*12.1. Contestația poate fi respinsă ca: neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în*

*susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.*

**6.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei și la taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere în sumă de X lei stabilite suplimentar la Sucursala .X.-X.,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și dacă A.N. .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei în condițiile în care, la contestație sunt prezentate documente justificative neanalizate la inspecția fiscală din data de 19.08.2010.

Perioada verificată: anul 2007

**În fapt,** la nivelul Sucursalei .X.-X. prin Procesul verbal nr..X./14.08.2009 s-a constatat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere ca fiind aferentă achizițiilor ce nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile și s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pe motiv că sucursala nu a aplicat măsurile de simplificare.

Prin contestație se prezintă obiecțiunile formulate de Sucursala .X.-X. la constatările din Procesul verbal nr..X./14.08.2009, transmise A.N. .X. cu adresa nr.X/22.09.2010, anexată la dosarul cauzei, prin care se aduc argumentele:

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, respectiv :
  - suma de X lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată din factura nr..X./14.07.2007 emisă pentru contravaloare cazare a angajatului sucursalei în postul de conducator auto, .X. .X. ;
  - suma de X lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată din factura nr..X./12.12.2007 emisă pentru achiziția unui aragaz cu hota destinat cantonului de interventie al UA .X., din venituri proprii ;
- pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei se aduc argumente în sensul că taxa pe valoarea adăugată dedusă în același quantum are la bază factura întocmită de furnizor la livrarea a două centrale termice.

Contestatoarea anexează documentele invocate.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal și achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, conform prevederilor art.160 din același act normativ:

*“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

*a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;*

*b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;*

*c) lucrările de construcții-montaj;*

*d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;*

*e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”*

Iar potrivit pct.82 (10) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt*

*destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”*

Față de prevederile legale de mai sus și potrivit argumentelor prezentate de Sucursala .X.-.X. prin adresa nr.X/22.09.2010, precum și a documentelor anexate la contestație se rețin următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere în sumă de X lei, așa cum s-a analizat și la capitolul 5 *“Impozit pe profit”*, pct.5.4 din prezenta decizie, sunt anexate facturile fiscale nr..X./12.12.2007 și nr..X./14.05.2007 din care rezultă achiziția de bunuri și contravaloare cazare, precum și Ordinul de deplasare al salariatului .X. .X. – conducător auto, pe perioada 14.02.2007 -16.05.2007 la .X. RA- .X. și decontul de cheltuieli, în justificarea cheltuielilor efectuate și a taxei pe valoarea adăugată dedusă.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei, la contestație este anexată factura fiscală nr.X/12.12.2007 din care rezultă că sucursala a achiziționat două centrale termice de la X SRL.

Ca urmare, se reține ca necesar reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, precum și obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei având în vedere documentele prezentate la contestație, astfel că în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dispusă a fi colectată urmând ca organele de inspecție fiscală, să stabilească dacă A.N. .X. datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată.

**6.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei la Sucursala .X./-X.-X./**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației A.N. .X. de a colecta taxa pe valoarea aferentă veniturilor din despăgubiri ce urmează a fi încasate de la SC .X.X. SRL în condițiile în care, așa cum s-a analizat la capitolul 5 *“Impozit pe profit”* pct. 5.12 din prezenta decizie, prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat situația de fapt.

Perioada verificată: anul 2007.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente veniturilor în sumă de .X. lei din pagube nefacturate către firma de pază și protecție SC .X.X. SRL din furturile produse la obiectivele monitorizate de societatea prestatoare, la sucursalele A.N. .X..

Contestatoarea aduce argumente numai pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă veniturilor nefacturate de Sucursala .X./-X.-X./ susținând că aceste pagube au fost înregistrate în conturi în afara bilanțului, iar veniturile și taxa pe valoarea adăugată aferentă nu pot fi înregistrate decât la soluționarea litigiului.

**În drept**, potrivit art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*b) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”*

Conform art.134, art.134<sup>1</sup> și art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

ART. 134<sup>1</sup>

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*



(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

ART. 134<sup>2</sup>

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

Iar potrivit prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din același act normativ:

“(3) *Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la momentul realizării faptului generator.

Pentru cazul în speta, așa cum s-a analizat la cap.5 “*Impozit pe profit*” pct.5.12 din prezenta decizie, prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat situația de fapt, respectiv organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere litigiul creat între părțile contractuale și modul de derulare a acestuia.

Astfel, nu s-a avut în vedere faptul că Sucursala .X./-.X.-.X./ a acționat în instanță SC .X..X. SRL pentru recuperarea prejudiciului, iar prin Sentința Comercială nr..X./25.05.2010 instanța a obligat firma de pază la plata sumei de .X. lei, sumă care nu este certă întrucât s-a formulat apel de către societatea prestatoare împotriva sentinței judecătorești.

Se reține că din punct de vedere fiscal, dispunerea în sarcina A.N. .X. de a înregistra, în anul 2007, venituri din despăgubiri nefacturate către SC .X..X. SRL în condițiile în care acestea fac obiectul unui litigiu care se află în curs de soluționare, și deci nu reprezintă un venit cert ci un drept de creanță incert care urmează a fi realizat sau nu, în funcție de soluționarea litigiului, care, așa cum se prevede la pct.176 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene “[...] dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările.[...]” nu se justifică.

Pe cale de consecință, nu se justifică nici dispunerea colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor venituri din despăgubiri nefacturate în anul 2007, întrucât nu a intervenit faptul generator și pe cale de consecință nici exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit celor prezentate, colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor din despăgubiri se va efectua la data când veniturile

impozabile vor fi certe și se va stabili cuantumul acestora prin hotărâre judecătorească definitivă.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele prezentate în decizie, de situația de fapt și conform celor constatate la reanalizare să stabilească dacă regia datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată.

**6.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei la Sucursala .X./-X.-X./**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației A.N. .X. de a colecta taxa pe valoarea aferentă sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea mijloacelor fixe lipsă din gestiune la finele anului 2007 stabilită ca urmare a inventarierii, în condițiile în care, nici prin actul administrativ încheiat la sucursală și nici prin contestație nu se aduc lămuriri cu privire la cauza lipsurilor din gestiunea de mijloace fixe pentru a se putea stabili cu certitudine dacă prezintă sau nu operațiune asimilată livrărilor de bunuri.

Perioada verificată: decembrie 2007.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferente contravaloării mijloacelor fixe lipsă din gestiune la finele anului 2007 în sumă de X lei, pe considerentul că este asimilată livrărilor de bunuri. Taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei se regăsește în anexa 61 la raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010.

Sucursala susține că nu a colectat taxa pe valoarea adăugată întrucât conform prevederilor art.128 alin.8 lit.a1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu constituie

livrare de bunuri bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate dovedite legale.

**În drept**, potrivit art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art.149 alin.(1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;*

**d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”**

Conform pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) În sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, activele corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal, casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare nu constituie livrare de bunuri, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția activelor respective, taxa a fost dedusă total sau parțial sau nu a fost dedusă. Se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal, pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial, și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”*

Potrivit prevederilor art.128 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):**

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;”*

Conform prevederilor pct.6(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, prin cauze de forță majoră se înțelege:*

*a) incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile;*

*b) război, război civil, acte de terorism;*

*c) orice evenimente care sunt astfel calificate prin Codul civil, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că sunt asimilate livrărilor de bunuri cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, respectiv incendiu, război sau alte evenimente calificate astfel prin Codul civil, cu excepția pagubelor imputabile.

Potrivit celor constatate prin procesul verbal din data de 02.07.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. suma de .X. lei reprezintă contravaloarea mijloacelor fixe degradate (lipsă), ca urmare a inventarierii, fără a se preciza dacă sunt sau nu imputabile, și fără a se analiza dacă sunt active corporale fixe de natura bunurilor de capital, pentru care organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în temeiul art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dispusă la colectare sucursala susține că nu constituie livrare de bunuri cu plată bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, cum sunt incendiile, război, alte evenimenete definite de codul civil, fără să precizeze concret cauza acestor lipsuri de mijloace fixe din gestiune.

Ca urmare a celor prezentate, având în vedere că nici din procesul verbal încheiat la sucursală și nici din contestație organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă aceste lipsuri din gestiune reprezintă operațiuni asimilate livrărilor de bunuri pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de*

*soluționare*”, coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele prezentate în decizie, de situația de fapt și conform celor constatate la reanalizare să stabilească dacă regia datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată colectată.*

**6.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la această sumă.

Perioada verificată: 01.02.2007 – 31.08.2008.

**În fapt**, deși societatea contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată în sumă de .X. lei și solicită anularea în tot a Deciziei de impunere contestată, prin contestație prezintă argumente numai pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei analizată la capitolul 6 *“taxa pe valoarea adăugată”* pct.6.1-6.4 din prezenta decizie.

Pentru diferența de taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, stabilită ca urmare a neacceptării la deducere a unor cheltuieli sau ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a stabilirii taxei pe valoarea colectată suplimentar în sumă de .X. lei, nu se aduc argumente prin contestație.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) 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 impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată **se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, în conformitate cu pct.2.4 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră *“2.4. 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.”*

**6.6. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere,**

**a) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,** Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în condițiile în care prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru debitul ce constituie bază de calcul a acestora .

**În fapt,** pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei potrivit cap.6 pct.6.1 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, potrivit cap.6 pct.6.5 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată astfel că, având în vedere principiul de

drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația ca nemotivată și pentru majorările de întârziere aferente.**

Având în vedere cele de mai sus se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru majorările de întârziere în sumă totală de de .X. lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119*

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

*ART.120*

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

Față de prevederile legale de mai sus și întrucât nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și nici cuantumul accesoriilor pentru care se va respinge contestația ca nemotivată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**b) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat în condițiile în care a fost desființată decizia de impunere contestată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

**În fapt**, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina A.N. .X. majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la pct.6.2, 6.3 și 6.4 din prezenta decizie urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, contestată.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"ART.119**

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

**ART.120**

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

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere s-a desființat decizia de impunere contestată în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*"12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.*

**7. Referitor la argumentele contestatoarei privind soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pe perioada septembrie 2008 – februarie 2009,**

**7.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere pe perioada ianuarie-februarie 2009, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei din facturi de achiziție ale Sucursalei .X.-.X./ în condițiile în care pe aceste facturi fiscale este înscris codul fiscal al Sucursalei care nu este platitoare de taxă pe valoarea adăugată.

Perioada verificată:ianuarie-februarie 2009.



**În fapt**, potrivit celor constatate la pag.16 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, prin procesul verbal nr..X./26.06.2009 încheiat la Sucursala .X.-.X./ , prin care s-a realizat o inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2009, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, având în vedere că facturile fiscale aveau înscrise codul fiscal al sucursalei care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Aceste sume se regăsesc în anexa 69 *“Situția privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin procesele verbale încheiate la sucursalele .X. septembrie 2008 - februarie 2009”* la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010.

**În drept**, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, **persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:***

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”***

Iar potrivit art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:***

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) **denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;”***

și conform prevederilor art.153 alin.1 din același act normativ :

*“(1) **Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...].”***

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționat de deținerea de către persoana impozabila a unei facturi fiscale completate cu toate informațiile prevăzute de lege, informații ce au caracter obligatoriu.

Ca urmare, din constatările reiese că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe luna ianuarie 2009 și în sumă de .X. lei pe luna februarie 2009, în baza unor facturi fiscale ce nu respectă prevederile art.155 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv aveau înscris codul fiscal al Sucursalei .X.-.X./ și nu al persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată - A.N. .X..

Se reține faptul că prin obiecțiunile formulate de Sucursala .X.-.X./ prezentate prin contestația A.N. .X. aceasta recunoaște că pe facturile fiscale de achiziție era înscris codul fiscal al sucursalei motivând că avea încheiate contracte mai vechi cu furnizorul iar modalitatea de schimbare a datelor este foarte greoaie și costisitoare, argument ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației conform prevederilor legale incidente și celor precizate în prezenta decizie.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.1. Contestația poate fi respinsă ca: neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**7.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă A.N. .X. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în luna februarie 2009 în condițiile în care pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări faptul generator și exigibilitatea intervine la data emiterii situațiilor de lucrări sau acceptării acestora de către beneficiar, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data exigibilității.

Perioada verificată: februarie 2009.

**În fapt**, potrivit celor constatate la pag.16 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010, prin procesul verbal nr..X./26.06.2009 încheiat la Sucursala .X.-.X./ , prin care s-a realizat o inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01. – 28.02.2009, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, în sumă de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./27.02.2009 emisă de SC .X.. SA pentru lucrări de întreținere și reparații, pe motiv că nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> alin.4 și art.134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că situațiile de plată și situațiile de lucrări aferente facturii fiscale au fost ștampilate de către constructor și beneficiar în luna martie 2009, aceasta fiind data la care intervine exigibilitatea și la care taxa pe valoarea adăugată devine deductibilă.

**În drept**, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.4 și art.134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 134<sup>1</sup>*

***(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”***

*ART. 134<sup>2</sup>*

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Totodată, conform prevederilor art.145 alin.1 din același act normativ:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări faptul generator intervine la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora de către beneficiar, iar în ceea ce privește exigibilitatea taxei, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei, aceasta intervine la data la care are loc faptul generator. De asemenea, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data exigibilității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că potrivit celor constatate prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată factura fiscală nr.X a fost emisă la data de 27.02.2009, iar situațiile de lucrări și situațiile de plată au fost semnate de

părți, respectiv acceptate de beneficiar în luna martie 2009, aceasta fiind data la care intervine faptul generator și exigibilitatea.

Din analiza anexei 69 *“Situția privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin procesele verbale încheiate la sucursalele .X. septembrie 2008 - februarie 2009”* la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.08.2010 reiese că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită la Sucursala .X.-.X./, nu a fost admisă la deducere pe luna februarie 2009.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale incidente dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data exigibilității astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe luna februarie 2009, la sucursala .X.-.X./, având în vedere că situațiile de lucrări și situațiile de plată au fost emise și acceptate de beneficiar în luna martie 2009, faptul generator și exigibilitatea intervenind la această dată.

De asemenea, se reține și faptul că prin contestație nu se aduc alte argumente sau documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.1. Contestația poate fi respinsă ca: neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de vedere.

**7.3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în luna decembrie 2008 și pe perioada ianuarie –februarie 2009 ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra neacordării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de către Sucursala .X./-X. –.X./ în condițiile în care prin obiecțiunile prezentate de Sucursala .X./-X.-.X./ în contestația formulată de A.N. .X. nu se aduc argumente sau documente din care să rezulte că soluționarea acestor deconturi de TVA nu ar fi corectă.

Perioada verificată: septembrie - decembrie 2008

:ianuarie-februarie 2009.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă celor trei machete, la Sucusala .X./ – .X. – .X./, pe anul 2008, în sumă de .X. lei compusă din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pentru care nu se acordă drept de deducere în sumă de .X. lei și diferența de taxa pe valoarea adăugată din aplicarea pro-ratei în sumă de .X. lei (din care .X. lei aferentă perioadei septembrie – decembrie 2008).

Sucursala contestă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pentru care se aplică pro-rata în sumă de .X. lei (din care .X. lei aferentă perioadei septembrie – decembrie 2008) și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pentru care nu se acordă drept de deducere în sumă de .X. lei.

De asemenea, la aceeași sucursală, pe perioada ianuarie-februarie 2009, nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită ca urmare a aplicării prevederilor art.147 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]

**“(9)Operațiunile impozabile pot fi:**

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevazute la art. 143-144;

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.2, art.146 alin.1 si art.147 din acelasi act normativ:

**“Art.145 - (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:**

b) *operatiuni taxabile;*

[...]

**Art.146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:**

a) *pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);*

b) *pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):*

1. *sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155 alin. (1); si*

2. *sa înregistreze taxa ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;*

[...]

#### **ART.147**

**“(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.[...]**

[...]

**(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.**

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate**

**realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

**(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”**

Fata de prevederile legale de mai sus se retine că agenții economici persoane impozabile au dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate numai dacă sunt efectuate în beneficiul acestora și dacă sunt destinate realizării operațiunilor taxabile astfel că, taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și nu sunt efectuate în beneficiul contribuabililor nu este deductibilă.

Totodată, în sfera operațiunilor impozabile se includ, atât operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții, cât și operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, fără drept de deducere, pentru acestea nefiind permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achizițiile efectuate.

De asemenea, pentru achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere **se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.**

Astfel, conform anexei 59 “Situția privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă conform societate pentru perioada februarie 2007 – februarie 2009” la Raportul de inspecție fiscală nr. X./19.08.2010 la care este atașată anexa privind Sucursala X./ – X. - X./, pe anul 2008 s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul de deducere în sumă de X. lei și taxa pe valoarea adăugată la care se aplică pro-rata în sumă de X. lei (din care X. lei aferentă perioadei septembrie – decembrie 2008), diferența din aplicarea pro-ratei pentru care nu s-a acordat drept de deducere fiind de X. lei (din care X. lei aferentă perioadei septembrie – decembrie 2008).

Pentru perioada ianuarie – februarie 2009 nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei compusă din taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fără drept de deducere și diferența de .X. lei din aplicarea pro-ratei.

Față de aceste sume contestatoarea prezintă aceleași argumente cu cele prezentate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe anul 2007, analizată la pct.6.1 din prezenta decizie, în sensul că pe anul 2008 sucursala a respectat Decizia nr.440/24.12.2008 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv a procedat la deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru toate achizițiile de bunuri întrucât organul de soluționare a stabilit că A.N. de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a precizat și la pct.6.1 din prezenta decizie, Decizia nr.440/24.12.2008 a fost emisă în soluționarea contestației formulate de Sucursala .X./-X.-X./ împotriva procesului verbal de control financiar nr..X./17.09.2008 prin care nu s-a acordat subvenție pentru taxa pe valoarea adăugată cuprinsă pe cheltuieli în decontul privind justificarea subvențiilor. Organul de soluționare a contestației a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, cuprinsă în decontul justificativ pentru utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat și nu s-a pronunțat cu privire la faptul că A.N. .X. nu se încadrează în regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

La pag.6 din Decizia nr.440/24.12.2008, se precizează că afirmația sucursalei nu poate fi reținută întrucât din *“instrumentarea speței de către organele de control financiar rezultă că sucursala nu a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere, așa cum sunt precizate la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”*, fapt reiterat la pag.3 din decizie unde sunt prezentate constatările organelor de control financiar, astfel că organul de soluționare a contestației s-a pronunțat doar cu privire la constatările referitoare la acordarea subvenției pentru taxa pe valoarea adăugată inclusă pe cheltuieli în decontul justificativ și nu cu privire la regimul mixt de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicat de A.N. .X..

Se reține că același argument este prezentat și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada ianuarie –februarie 2009.

Ca urmare, argumentul contestatoarei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației și având în vedere că nu se aduc argumente sau documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată la nivelul sucursalei și avută în vedere de organele de inspecție fiscală la verificarea din data de 19.08.2010 efectuată la nivelul A.N. .X., în



mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pe perioada decembrie 2008 –februarie 2009.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“12.1. Contestația poate fi respinsă ca: neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.206 lit.c) și d), ale art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.2.4, pct.12.1 lit.a) și lit.b) și pct.12.7 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

1. Respingerea contestației formulate X RA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 ca neîntemeiată pentru suma totală de **X lei**, **reprezentând :**

- impozit pe profit	.X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată	.X. lei;
- impozit pe venitul din salarii	.X. lei;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe venitul din salarii	.X. lei;
- venituri din activități de consignație și activități pe bază de contract de agent, comision sau mandat comercial	-.X. lei;
- CAS angajator	.X. lei;
- majorari de intarziere aferente CAS angajator	X lei;
-CAS angajati	.X. lei;
- majorari de intarziere aferente CAS angajati	.X. lei.

2. Respingerea contestatiei formulată de X RA impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale de plată suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 ca nemotivata pentru suma **de X lei, reprezentand:**

- impozit pe profit X lei;
- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;
- CAS angajator X lei;
- majorari de intarziere aferente CAS angajator X lei;
- somaj angajati .X. lei;
- majorari de intarziere aferente somaj angajati .X. lei.

3. Respingerea contestatiei formulata de X RA impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 ca neîntemeiată și nemotivată **pentru suma de .X. lei reprezentand** majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

4. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei;
- majorări de întârziere aferente .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;
- majorări de întârziere aferente .X. lei;
- varsaminte fond persoane handicapate .X. lei;
- majorari de intarziere aferente .X. lei;

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit și taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5. Respingerea contestatiei formulata de X RA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2010, ca neîntemeiată, privind soluționarea deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pe perioada septembrie 2008 – februarie 2009, prin care:

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de X lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 27.10.2008;

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 25.11.2008;

- s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 22.12.2008;

- s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 26.01.2009;

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 25.03.2009.

6. Respingerea contestatiei formulata de X RA ca rămasă fără obiect pentru suma de .X. lei **reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru mijloace fixe degradate, constatată de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2007, la Sucursala .X., sumă ce nu a fost stabilită ca fiind cheltuială nedeductibilă suplimentar la calculul profitului impozabil și nu a fost avută în vedere la calculul impozitului pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.08.2001.**

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

**X**

**DIRECTOR GENERAL**