

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. _____ / _____ 2004
privind solutionarea contestatiei formulata de
REGIA AUTONOMA "X"

Directia generala de solutionare a contestatiilor din Ministerul Finantelor Publice a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili asupra contestatiei formulata de **REGIA AUTONOMA "X"**.

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat de catre Directia generala de administrare a marilor contribuabili si priveste sume reprezentand :

- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzi, aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **sediul central**;
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzi aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **subunitatea**;
- diferentele de taxa pe valoarea adaugata;
- majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- dobanzile aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit;
- accizele neadmise la restituire
- precum si **masura** de recalculare a cheltuielilor nedeductibile privind pierderile tehnologice, cu consecinta majorarii pierderii fiscale aferente anului 2002 si diminuarii profitului impozabil aferent trimestrului I al anului 2003.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind

solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, coroborate cu prevederile art. 204 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din Agentia Nationala de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze cauza.

I. Regia contesta masurile dispuse prin procesul verbal incheiat de catre Directia generala de administrare a marilor contribuabili, precizand urmatoarele:

1 a) In ceea ce priveste fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, regia invoca prevederile art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 40/2000, considerand ca nu avea obligatia de a constitui si vira suma aferenta perioadei aprilie 2002 - iulie 2002, intrucat nu a refuzat angajarea persoanelor cu handicap. Pe cale de consecinta, regia considera ca nu datoreaza majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, calculate de organele de control.

Contestatoarea precizeaza si faptul ca incepand cu data de 01.08.2002 a constituit si virat contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, in baza prevederilor art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, asa cum a fost modificat si completat prin Legea nr. 519/29.07.2002.

b) In baza acelorasi considerente, regia considera ca subunitatea nu datoreaza debitul si nici majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, calculate de organele de control.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, regia aduce urmatoarele argumente :

a) Referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, inscrise in facturile ce contineau date incomplete, regia considera ca nu este relevanta pentru exercitarea dreptului de deducere lipsa unor date precum adresa furnizorului / cumparatorului, contul bancar al furnizorului / cumparatorului, codul fiscal al furnizorului / cumparatorului, numele delegatului, semnatura de primire.

Regia precizeaza ca pe facturi exista adresa furnizorului, pe stampila sau pe un alt rand decat cel destinat adresei.

In cazul facturilor primite de Asociatia V si de Exploatarea de gospodarie B, regia precizeaza ca are incheiate cu acestea contracte de asociere in participatiune, respectiv de administrare, fapt pentru care la rubricile privind adresa cumparatorului, contul bancar al cumparatorului si codul fiscal al cumparatorului au fost trecute datele Asociatiei Vicarb si ale Exploatarii de gospodarie comunala Buftea.

Regia precizeaza si faptul ca facturile nu au semnatura de primire intrucat au fost primite prin posta.

b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in valuta, regia precizeaza ca a incheiat contracte atat cu firme straine cat si cu firme romanesti care au castigat licitatia, avand dreptul sa emita facturi in valuta.

Astfel, regia precizeaza ca a inregistrat in contabilitate atat contravaloarea in lei a sumelor in valuta inscrise in facturile externe, cat si facturile fiscale privind taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor pct. 6.1 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

Regia invoca in acest sens si raspunsul primit din partea Ministerului Finantelor Publice, prin care se precizeaza ca a inregistrat corect in jurnalul pentru cumparari facturile emise de reprezentantii fiscali ai prestatorilor externi.

c) Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori din strainatate, regia considera ca majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente trebuiau calculate tinand cont de data inregistrarii in contabilitate a stingerii debitului si nu data depunerii decontului de TVA.

Regia precizeaza si faptul ca in perioada supusa verificarii a avut in permanenta TVA de recuperat.

d) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta reducerilor acordate eronat pentru apa calda furnizata, conform prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 6/2003, regia precizeaza ca aceasta taxa pe valoarea adaugata a fost inregistrata in contul 4428 "TVA neexigibila", urmand a fi inregistrata in contul 4427 "TVA colectata" la momentul intocmirii facturilor.

e) Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta pierderilor tehnologice, regia precizeaza ca procentul de pierdere de 18 % pentru transportul si distributia energiei termice nu reprezinta o norma stabilita prin lege, fiind negociabil si nici nu reflecta realitatea, pierderile fiind in realitate mult mai mari.

Astfel, regia nu este de acord cu colectarea taxei pe valoarea adaugata, aferenta pierderilor tehnologice peste limita de 18 %.

f) Fata de cele de mai sus, regia contesta si diferentele de taxa pe valoarea adaugata de plata stabilite de organele de control pentru luna decembrie 2002, obligatie stinsa prin compensare cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat aferenta lunii ianuarie 2003, pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit, regia aduce urmatoarele argumente :

a) Referitor la modul de stabilire a pierderilor tehnologice, regia precizeaza ca procentul de pierdere de 18 % pentru transportul si distributia energiei termice nu reprezinta o norma stabilita prin lege, fiind negociabil si nici nu reflecta realitatea, pierderile fiind in realitate mult mai mari.

Astfel, regia nu este de acord cu modul de calcul al rezultatului fiscal, utilizat de organele de control, care au stabilit ca pierderile tehnologice peste limita de 18 % reprezinta cheltuieli nedeductibile.

b) Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit pentru trimestrul I al anului 2003, regia considera ca organele de control ar fi trebuit sa tina cont de pierderea fiscala stabilita pentru anul 2002, invocand in acest sens prevederile art. 13 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul

pe profit si prevederile Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002.

4. In ceea ce priveste accizele, regia invoca prevederile art. 35 din Codul Comercial, considerand ca un contract este socotit incheiat in momentul cunoasterii de catre ofertant a acceptarii ofertei si executarii acesteia, iar comenzile urmate de acceptare si executare, atunci cand se refera la un obiect determinat si se intemeiaza pe o cauza licita sunt echivalente cu un acord de vointa al partilor, respectiv cu incheierea unui contract.

II. Prin procesul verbal, organele de control ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au constatat urmatoarele :

1. In ceea ce priveste fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, perioada supusa verificarii a fost 01.04.2002 - 30.04.2003.

S-a constatat ca regia nu a respectat in totalitate prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca, in anumite perioade, desi nu a angajat persoane cu handicap in limita a minim 4% din numarul total de angajati, conform prevederilor art. 42 din ordonanta de urgenta, regia nu a calculat, evidentiat si virat sumele prevazute la art. 43 din actul normativ mentionat anterior.

S-a stabilit astfel in sarcina regiei - sediul central o diferenta de plata aferenta perioadei 01.04.2002 - 30.11.2002. Pentru neplata acestei diferente au fost calculate majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru aceleasi considerente s-a stabilit in sarcina regiei - subunitatea o diferenta de plata aferenta perioadei 01.04.2002 - 31.07.2002. Asa cum rezulta din anexa nr. 13 a actului de control, pentru neplata acestei diferente au fost calculate majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, perioada supusa verificarii a fost 01.04.2002 - 30.04.2003.

a) S-a constatat ca in perioada supusa verificarii, regia nu a respectat prevederile art. 19 lit. a) si art. 25 lit. B pct. b) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe

valoarea adaugata, pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002 si respectiv prevederile art. 29 pct. B lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada 01.06.2002 - 30.06.2003, in sensul ca a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi ce nu au completate date precum adresa furnizorului / cumparatorului, contul bancar al furnizorului / cumparatorului, codul fiscal al furnizorului / cumparatorului, numele delegatului, semnatura de primire.

b) S-a constatat ca in perioada supusa verificarii, regia nu a respectat prevederile art. 13 si art. 14 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 8.1 si pct. 8.5 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002 si respectiv prevederile art. 18 si art. 21 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 47 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, pentru perioada 01.06.2002 - 30.04.2003, in sensul ca a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi primite de la furnizori interni, ce cuprind doar taxa pe valoarea adaugata, fara a cuprinde si contravaloarea bunurilor si serviciilor. Astfel, contravaloarea bunurilor si serviciilor a fost inscrisa in facturi emise in valuta, care nu cuprind taxa pe valoarea adaugata.

c) S-a constatat ca in perioada supusa verificarii, regia nu a respectat prevederile art. 8 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 6.1 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002 si respectiv prevederile art. 13 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 40 alin. (6) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, pentru perioada 01.06.2002 - 30.06.2003, in sensul ca a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi primite de la S.C. P R S.R.L. - reprezentant fiscal al PRS GmbH, ce cuprind doar taxa pe valoarea adaugata, fara a cuprinde si contravaloarea bunurilor si serviciilor.

In ceea ce priveste adresa Ministerului Finantelor Publice din 17.07.2003, prezentata de regie, organele de control au constatat ca aceasta nu se refera la deficienta constatata, respectiv nu se refera la intocmirea completa a facturilor fiscale ci la inregistrarea facturilor in evidenta contabila si in jurnalul de cumparari.

d) S-a constatat ca in perioada supusa verificarii, regia a inregistrat facturi externe de prestari servicii, impozabile in Romania din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In unele cazuri, regia nu a respectat termenul de plata de 7 zile de la data primirii facturii, respectiv nu a efectuat compensarea cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din decontul lunii precedente, asa cum se prevede la art. 11 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 7.7 si pct. 7.8 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002 si respectiv art. 29 lit. D pct. f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 71 alin. (2) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, pentru perioada 01.06.2002 - 30.06.2003.

Fata de cele de mai sus, au fost calculate majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in suma de 10.940.495 lei, tinand cont de termenul de depunere a decontului de TVA aferent lunii in care s-a stins debitul, asa cum rezulta din anexa nr. 22 a procesului verbal.

e) S-a constatat ca regia a aplicat eronat prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 6/2003 privind acordarea unor facilități populației pentru plata energiei termice, in sensul ca a aplicat prevederile ordonantei de urgenta atat pentru energia termica cat si pentru apa calda furnizata in perioada 01.12.2002 - 28.02.2003, emitand facturi fiscale cu valoare diminuata inclusiv pentru apa calda furnizata. Ulterior, regia a inregistrat in conturile de venituri valoarea reducerilor aplicate initial pentru apa calda furnizata, fara a inregistra si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta.

S-a stabilit astfel o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata.

f) S-a constatat ca regia a considerat ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal pierderile tehnologice peste limita normata. Aceste cheltuieli nedeductibile stabilite de regie au fost intr-un anumit quantum pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 si si in alt quantum pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003.

S-a constatat insa ca valoarea totala a pierderilor tehnologice stabilite de regie ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cuprinde si taxa pe valoarea adaugata.

S-a procedat astfel la recalcularea cheltuielilor nedeductibile cu pierderile tehnologice, prin diminuarea acestor

cheltuieli cu taxa pe valoarea adaugata inregistrata eronat pe cheltuieli. Totodata, s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor tehnologice peste limita normata, avand in vedere faptul ca, aceste pierderi tehnologice peste limita normata sunt asimilate unor livrari de bunuri, taxabile in conformitate cu prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

S-a stabilit astfel o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 si o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003.

Aceste sume reprezinta, in fapt, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial de regie pe baza facturilor fiscale de achizitie a energiei termice, energie termica ce a fost pierduta in procesul de transport si distributie, peste limita normata si care nu a fost facturata consumatorilor.

g) Fata de cele de mai sus, a rezultat ca la data de 30.04.2003, taxa pe valoarea adaugata de recuperat in quantum mai mic fata de cel inregistrat de societate.

Totodata, in urma recalcularii situatiei lunare a TVA de plata / de recuperat, a rezultat pentru luna decembrie 2002 o diferenta de taxa pe valoarea adaugata de plata, obligatie stinsa prin compensare cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat aferenta lunii ianuarie 2003. Au fost astfel calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit, perioada supusa verificarii a fost 01.04.2002 - 31.03.2003.

a) S-a constatat ca regia a considerat ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal pierderile tehnologice peste limita normata. Totodata, s-a constatat insa ca valoarea totala a pierderilor tehnologice stabilite de regie ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cuprinde si taxa pe valoarea adaugata.

S-a procedat astfel la recalcularea cheltuielilor nedeductibile cu pierderile tehnologice, prin diminuarea acestor cheltuieli cu taxa pe valoarea adaugata inregistrata eronat pe cheltuieli, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (6) lit. b) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit si pct. 9.6 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002.

Aceste cheltuieli nedeductibile stabilite de regie au fost intr-un anumit cuantum pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002, din care a fost stabilita taxa pe valoarea adaugata.

Organele de control au procedat astfel la majorarea pierderii fiscale inregistrata de regie in anul 2002 cu suma reprezentand TVA, stabilind ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal doar cheltuielile rezultate ca diferenta intre cheltuieli nedeductibile stabilite de regie pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 si taxa pe valoarea adaugata.

Pentru perioada 01.01.2003 - 31.03.2003, aceste cheltuieli nedeductibile stabilite de regie au fost intr-un anumit cuantum, din care suma taxei pe valoarea adaugata reprezinta pierderea de energie termica nefacturata consumatorilor.

Organele de control au procedat astfel la diminuarea profitului impozabil inregistrat de regie in trimestrul I al anului 2003, stabilind ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal doar cheltuielile, reprezentand pierderea de energie termica nefacturata consumatorilor.

S-a stabilit astfel ca, pentru trimestrul I al anului 2003, regia datora un impozit pe profit mai mic fata de impozitul pe profit evidentiat de aceasta.

b) Pentru virarea cu intarziere a impozitului pe profit au fost calculate dobanzi, achitate partial de regie, precum si penalitati de intarziere.

4. In ceea ce priveste accizele, verificarea a vizat solutionarea unui numar de 11 cereri de restituire aferente perioadei 01.01.2002 - 30.04.2003.

Regia a solicitat restituirea accizelor aferente achizitiilor de combustibil lichid usor necesar producerii de energie termica pentru populatie.

S-a constatat ca regia a inregistrat in contul de materii prime valoarea totala de achizitie a combustibilului, valoare ce includea accizele. Totodata, aceste accize au majorat nivelul cheltuielilor cu materiile prime, pe masura ce combustibilul era dat in consum, cu consecinta diminuarii rezultatului fiscal.

La sfarsitul anului 2002, regia a evidentiat o parte din valoarea accizelor, fata de suma solicitata la restituire, diferenta nefiind justificata de regie.

S-a constatat astfel ca pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003, accizele solicitate la restituire au fost recuperate prin

inclusiunea pe cheltuielile de exploatare, influentand negativ rezultatul fiscal al regiei.

Totodata, s-a constatat ca pentru aprovizionarile de combustibil efectuate in perioada 01.01.2002 - 21.03.2003, regia nu a incheiat contracte cu producatorul intern S.N. Y S.A., prezentand doar comenzile privind perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 si perioada 01.01.2003 - 31.12.2003. Regia a prezentat contractul privind perioada 21.03.2003 - 31.12.2003.

S-a stabilit astfel ca regia nu indeplineste conditiile prevazute la art. 29 alin. (1) lit. b) si art. 48 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor si la art. 16 alin. (3) din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002, pentru a putea beneficia de restituirea accizelor aferente perioadei 01.01.2002 - 30.04.2003.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele :

1. In ceea ce priveste contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorarile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzile aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitatile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **sediul central**, contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorarile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzile aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitatile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **subunitatea**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca regia - sediul central si regia - subunitatea aveau obligatia de a vira către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap pentru perioada aprilie - iulie 2002, in

conditiile in care, din procesul verbal contestat nu rezulta ca regia a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

In fapt, in perioada aprilie - iulie 2002, atat regia - sediul central cat si subunitatea au avut, fiecare in parte, peste 100 de angajati cu contract individual de munca.

Pe considerentul ca atat regia - sediul central cat si subunitatea nu au respectat prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, ale art. 42 alin. (1) si art. 43 alin. (1) din Legea nr. 519/2002, in sensul ca aveau obligatia de a constitui si de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au incadrat persoane cu handicap, organele de control au stabilit in sarcina contestatoarei o diferenta de plata constand in contributie la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, precum si majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

In drept, la art. 42 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia specială si încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap se precizeaza :

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile si companiile nationale si alti agenti economici, care au un număr de cel puțin 100 de angajati, au obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajati”.

De asemenea, la art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia specială si încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 40/2000, se precizeaza :

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile si companiile nationale si alti agenti economici, care refuză să angajeze persoane cu handicap în conditiile prevăzute la art. 42 alin. (1), au obligatia de a plăti lunar către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmultit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozitiilor prezentei ordonante de urgentă”.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine faptul ca pentru perioada aprilie - iulie 2002 contestatoarea avea obligatia sa calculeze si sa vireze lunar contributia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap calculata prin inmultirea salariului minim brut pe economie cu numarul locurilor de munca in

care nu a încadrat persoane cu handicap, numai în situația în care refuza angajarea de persoane cu handicap. Organelor de control le revine obligația să facă dovada că regia - sediul central cât și regia - subunitatea au refuzat angajarea de persoane cu handicap.

În același sens este și punctul de vedere al Ministerului Sănătății și Familiei - Secretariatul de stat pentru persoanele cu handicap, care printr-o adresă precizează:

“Referitor la art. 43 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999, cu modificările și completările ulterioare, facem precizarea că unitățile care nu au înregistrat cereri de angajare a unor persoane cu handicap și, în consecință, nu au refuzat angajarea unor persoane cu handicap, nu au obligația de a contribui la bugetul Fondului special de solidaritate socială cu sumele prevăzute la art. 43”.

Printr-o adresă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a solicitat Direcției generale de administrare a marilor contribuabili să precizeze dacă la data efectuării controlului s-a verificat existența unor cereri de angajare a persoanelor cu handicap și respectiv existența unui refuz din partea regiei de angajare a persoanelor cu handicap.

Urmare acestei solicitări, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili comunică faptul că nu au fost solicitate regiei documentele menționate prin adresă Direcției generale de soluționare a contestațiilor.

Având în vedere faptul că organele de control nu au verificat existența unor cereri de angajare a persoanelor cu handicap și respectiv existența unui refuz din partea regiei de angajare a persoanelor cu handicap, urmează să se desfășoare procesul verbal contestat pentru contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, majorări de întârziere aferente, dobânzi și penalități de întârziere aferente, stabilite în sarcina regiei - **sediul central**, contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, majorări de întârziere aferente, dobânzi și penalități de întârziere aferente, stabilite în sarcina regiei - **subunitatea**, în vederea re-verificării conform art. 9 alin. (3) și (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 13/2001, preluat în esență prin art. 185 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată.

La re-verificare organele de control vor analiza și argumentele contestatoarei.

2. In ceea ce priveste contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzile aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitatile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **sediul central**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investit sa se pronunte asupra acestor obligatii de plata stabilite de organele de control, in conditiile in care contestatoarea nu a precizat in sustinerea cauzei motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia.

In fapt, desi contesta integral contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorarile de intarziere aferente, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, stabilite de organele de control in sarcina regiei - sediul central pentru perioada **01.04.2002 - 30.04.2003**, contestatoarea nu aduce argumente decat pentru diferentele stabilite pentru perioada **01.04.2002 - 31.07.2002**.

In drept, la art. 3 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001 se precizeaza :

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde în mod obligatoriu următoarele :

*[...] c) **motivele de fapt si de drept pe care se întemeiază contestatia**”.*

Se retine ca organele de solutionare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la argumentele prin care sa se combata sustinerile controlului.

Or, asa cum s-a retinut anterior, contestatoarea nu a precizat in sustinerea acestei cauze motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia, fapt pentru care, urmeaza a se respinge ca neargumentata contestatia societatii pentru acest capat de cerere privind contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzile aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitatile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **sediul central**.

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca in perioada **03.03.1999 - 25.03.2003** regia avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrise in facturi ce nu au completate toate datele prevazute de formular.

In fapt, in perioadele **03.03.1999 - 31.05.2002** si **06.06.2002 - 25.03.2003**, regia a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrise in facturi ce nu aveau completate date precum contul bancar al furnizorului / cumparatorului, datele privind expeditia, semnatura de primire, motiv pentru care organele de control nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA inscrise in facturile emise in perioadele mai sus precizate, mentionate in anexa nr. 2 "situatia privind facturile incomplet intocmite conform specificatiilor din tabel", transmisa de organele de control cu adresa din 22.10.2003, anexata la dosarul cauzei la pagina 152, vol. 1.

De asemenea, in perioada **31.01.2002 - 25.03.2003**, regia a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrise in facturi ce nu aveau completate sau au fost completate eronat, date precum adresa furnizorului/cumparatorului, codul fiscal, motiv pentru care organele de control nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA inscrise in facturile emise in perioada 31.01.2002 - 25.03.2003, mentionate in anexa nr. 1 "situatia privind facturile incomplet intocmite conform specificatiilor din tabel", transmisa de organele de control cu adresa din 22.10.2003.

In drept, la pct. 10.6 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, se precizeaza :

"Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la :

[...] g) bunuri si servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc conditiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanta de urgentă si de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară si contabilă si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora".

Art. 25 lit. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, invocat la pct. 10.6 lit. g) din Norme, precizeaza urmatoarele obligatii ale contribuabililor care realizeaza operatiuni impozabile :

"Cu privire la întocmirea documentelor :

a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului [...].”

Prevederile legale mai sus menționate au fost preluate și din pct. 10.5 lit. h din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și din art. 25 lit. B pct. b din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la întocmirea corectă a documentelor de aprovizionare, având în vedere prevederile legale menționate anterior, se reține că prin art. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă se prevede:

"Inscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar contabile " .

Prin pct. 119 din Hotărârea Guvernului nr. 704/1991, pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilității, se definește noțiunea de document justificativ, respectiv :

Potrivit art. 6 alin.2 din lege, **"orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris ce stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .**

Documentele justificative cuprind de regulă, următoarele elemente principale: denumirea documentului, denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul, nr. și data întocmirii acestuia, menționarea partilor care participă la efectuarea operației patrimoniale, conținutul operației patrimoniale , iar în cazurile necesare și temeiul legal al efectuării ei, datele cantitative și valorice aferente operației

efectuate, numele si prenumele precum si semnaturile persoanelor care le-au intocmit , vizat si aprobat, dupa caz, alte elemnte menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate " .

Incepand cu data de 01.06.2002, la art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza urmatoarele obligatii ale contribuabililor care realizeaza operatiuni taxabile si / sau scutite cu drept de deducere :

“Cu privire la întocmirea documentelor :

a) **să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului / prestatorului si, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;**

b) **persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori / prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operatiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului. Primirea si înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum si lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente [...]**”.

Din analiza procesului verbal contestat, din anexele acestuia si din situatiile transmise din 22.10.2003 in completarea referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de control arata ca regia a inregistrat in contabilitate in perioada **03.03.1999 - 25.03.2003** o serie de facturi ce nu aveau completate

date precum date precum contul bancar al furnizorului / cumparatorului, datele privind expeditia, semnatura de primire, adresa furnizorului/cumparatorului, codul fisca, fapt pentru care nu au acordat societatii dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.

Se retine faptul ca la dosarul cauzei sunt anexate in copie la paginile 52 si 53, vol. 1, facturile din 24.06.2002 si din 01.11.2002 care se regaseau in anexele nr. 1 si nr. 2 "situatia privind facturile incomplet intocmite conform specificatiilor din tabel", in care se precizeaza ca nu au completata rubrica privind adresa furnizorului, inasa din analiza acestor facturi, rezulta ca au inscrise ca furnizor S.C. S I.C. S.R.L. si S.C. S S.R.L., fiind inscrisa o adresa pentru fiecare furnizor.

Avand in vedere cele de mai sus, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Regiei facturile fiscale mentionate in situatiile "privind facturile incomplet intocmite conform specificatiilor din tabel".

Urmare acestei solicitari contestatoarea a prezentat un numar de 169 facturi fiscale care au fost remise Directiei generale de administrare a marilor contribuabili cu adresa din 09.09.2004, anexata in copie la dosarul cauzei la paginile 12, 13 vol. 2, in vederea reanalizarii acestora si precizarii faptului daca in situatiile transmise Directiei generale de solutionare a contestatiilor cat si in anexele la procesul verbal se regasesc erori referitoare la rubricile precizate de organele de control ca fiind necomplete.

De asemenea, s-a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sa transmita calculul corect al taxei pe valoarea adaugata in functie de cele constatate urmare reanalizarii facturilor mai sus mentionate.

Avand in vedere cele precizate anterior, prin adresa din 04.10.2004, Directia generala de administrare a marilor contribuabili comunica faptul ca organele de control au procedat la verificarea celor 169 facturi transmise in copie de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor cu adresa din 09.09.2004, cu originalele acestor facturi puse la dispozitie de catre regie.

Urmare verificarii efectuate au rezultat deficientele prezentate detaliat in anexa la adresa din 04.10.2004, "situatia facturilor fiscale reanalizate", existenta la dosarul cauzei la paginile 14-17 vol. 2, constatari sintetizate astfel:

1. "facturi pe al caror original este vizibila completarea ulterioara a datelor lipsa sau incomplete stabilite la verificarea initiala

(de exemplu: cont bancar, adresa furnizor, adresa cumparator, date privind expeditia)”

2. “facturi cu deficiențele constatate inițial prin procesul verbal contestat și care se mențin la prezenta reanalizare (lipsa cont bancar al furnizorului/cumparatorului, numele delegatului și/sau semnatura de primire, date privind expeditia, denumire/adresa furnizor și cumparator)”

3. “**facturi care nu prezintă deficiențe**” și care au înscrisă o anumită taxă pe valoarea adăugată

4. “facturi pentru care regia nu a prezentat copii xerox în vederea susținerii contestației” și care au înscrisă o anumită taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele de mai sus, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a precizat faptul că **taxa pe valoarea adăugată pentru care contestația nu are drept de deducere este** cea aferentă deficiențelor prezentate la pct. 1 și 2, anterior precizate.

Se reține faptul că din adresa din 04.10.2004 rezultă faptul că din taxa pe valoarea adăugată pentru care contestația nu are drept de deducere nu a fost exclusă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise în perioada 06.06.2002 - 20.03.2003 și care nu aveau completate date precum contul bancar al furnizorului / cumparatorului, datele privind expeditia și semnatura de primire.

Având în vedere faptul că potrivit prevederilor art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, anterior precizate, se reține că nu reprezintă o condiție pentru a beneficia de deducerea TVA înscrisă în facturile în cauză, completarea rubricilor mai sus menționate.

Mai mult, prin adresa din 31.10.2003 Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a precizat că “regia poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă acestor facturi”.

Prin urmare, din anexa la adresa Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din 04.10.2004, “situația facturilor fiscale reanalizate” rezultă TVA înscrisă în facturi emise în perioada 06.06.2002 - 20.03.2003 pentru care s-a constatat că deficiența necompletarea rubricilor precum contul bancar al furnizorului / cumparatorului, datele privind expeditia și semnatura de primire.

În ceea ce privește TVA înscrisă în facturi fiscale emise în perioada 03.03.1999 - 25.03.2003, se reține faptul că potrivit prevederilor legale precizate anterior, regia avea obligația de a solicita facturi fiscale de la furnizori/prestatori și de a verifica întocmire

corecta a acestora, respectiv de a verifica completarea elementelor principale prevazute de formular.

Or, din situatia facturilor fiscale reanalizate rezulta ca regia a inregistrat in contabilitate in perioada 03.03.1999 - 25.03.2003 o serie de facturi care nu au completate sau au completate eronat date precum adresa furnizorului si a cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului. Astfel ca, regia nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.

In consecinta, avand in vedere faptul ca prin adresa din 04.10.2004 Directia generala de administrare a marilor contribuabili precizeaza ca pentru o anumita TVA nu s-au constatat deficiente, precum si faptul ca potrivit prevederilor art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, completarea rubricilor referitoare la contul bancar al furnizorului / cumparatorului, datele privind expeditia si semnatura de primire, nu reprezinta o conditie pentru a beneficia de deducerea TVA se va admite contestatia formulata de Regie pentru o anumita TVA si se va respinge pentru o alta suma reprezentand TVA ca urmare a faptului ca regia a inregistrat in contabilitate in perioada 03.03.1999 - 25.03.2003 o serie de facturi care nu au completate sau au completate eronat date precum adresa furnizorului si a cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului.

4. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca regia avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi emise de furnizorii / prestatorii din Romania, ce nu au completate datele privind contravaloarea bunurilor si serviciilor.

In fapt, in perioada supusa verificarii, respectiv 01.04.2002 - 30.04.2003, regia a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi primite de la furnizorii / prestatorii din Romania, ce cuprind doar taxa pe valoarea adaugata, fara a cuprinde si contravaloarea bunurilor si serviciilor. Astfel, contravaloarea bunurilor si serviciilor a fost inscrisa in facturi emise in valuta, care nu cuprind taxa pe valoarea adaugata.

In drept, la pct. 10.6 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, **aplicabil pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002**, se precizeaza :

“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la :

[...] g) bunuri si servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc conditiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanta de urgentă si de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară si contabilă si a normelor metodologice privind si utilizarea acestora”.

Art. 25 lit. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, **aplicabil pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002**, invocat la pct. 10.6 lit. g) din Norme, precizeaza urmatoarele obligatii ale contribuabililor care realizeaza operatiuni impozabile :

“Cu privire la întocmirea documentelor :

a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, la aceste documente se anexează si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligati să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului [...].”

Prin urmare, in perioada **01.04.2002 - 31.05.2002**, regia avea **obligatia** de a verifica intocmirea corecta a facturilor primite de la furnizorii / prestatorii din Romania, respectiv **de a verifica completarea tuturor datelor cerute de acest formular - in speta contravaloarea bunurilor si serviciilor achizitionate, in caz contrar neavand dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.**

In acest sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice care printr-o adresa anexata la dosarul cauzei la paginile 28-30 vol. 2, precizeaza ca pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002 **“taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile respective nu pote fi dedusa deoarece in perioada respectiva facturile fiscale trebuiau sa indeplineasca obligatoriu anumite conditii pentru a fi documente de justificare a taxei deduse”.**

De asemenea, în acest sens s-a pronunțat și Direcția juridică printr-o adresă anexată la dosarul cauzei la pagina 24 vol. 2.

În ceea ce privește facturile emise de furnizorii / prestatorii din România în perioada **01.06.2002 - 30.04.2003**, la art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizează următoarele obligații ale contribuabililor care realizează operațiuni taxabile și / sau scutite cu drept de deducere :

“Cu privire la întocmirea documentelor :

a) ***să consemneze livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date : denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului / prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestații de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;***

b) ***persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori / prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente [...].***

Prin urmare, în perioada **01.06.2002 - 30.04.2003**, regia avea **obligația** de a verifica întocmirea corectă a facturilor primite de la furnizorii / prestatorii din România, respectiv **de a verifica completarea datelor menționate anterior - în speta contravaloarea bunurilor și serviciilor achiziționate, în caz contrar neavând dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.**

In acest sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate care printr-o adresa precizeaza ca pentru perioada 01.06.2002 - 30.04.2003 *“facturile fiscale emise de furnizorii/prestatorii din Romania in perioada respectiva nu indeplinesc conditiile din prevederile mentionate si ca urmare beneficiarul nu poate sa-si exercite dreptul de deducere”*.

De asemenea, in acest sens s-a pronuntat si Directia juridica.

In ceea ce priveste adresa Ministerului Finantelor Publice din 17.07.2003, invocata de regia si anexata la dosarul cauzei, se retine ca aceasta nu se refera la deficienta constatata de organele de control, respectiv nu se refera la intocmirea completa a facturilor fiscale ci la inregistrarea facturilor in jurnalul pentru cumparari.

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit ca fiind nedeductibila taxa pe valoarea adaugata, cu consecinta diminuarii taxei pe valoarea adaugata de recuperat, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

5. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca regia avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi emise de un reprezentant fiscal al unei firme din strainatate, in conditiile in care nu au completate datele privind contravaloarea bunurilor si serviciilor.

In fapt, in perioadele **01.04.2002 - 31.05.2002** si **01.06.2002 - 30.04.2003**, regia a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi primite de la S.C. P R R S.R.L. - reprezentant fiscal al PRS R GmbH, ce cuprind doar taxa pe valoarea adaugata, fara a cuprinde si contravaloarea bunurilor si serviciilor.

In drept, potrivit art. 8 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, *“in situatia in care persoana care realizează operatiuni impozabile nu are sediul sau domiciliul stabil în România, este obligată să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, care se angajează să îndeplinească obligațiile ce îi revin conform prevederilor prezentei ordonanțe de urgență.”*

Potrivit "pct. 6.1 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, **aplicabil pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002**, se precizeaza :

"[...] Obligatiile reprezentantului fiscal privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată aferente operatiunilor efectuate în România de persoana străină sunt cele prevăzute de legislatia română pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată cu sediul în România, cu următoarele derogări referitoare la :

A. Modul de întocmire a facturilor

Persoana străină transmite reprezentantului fiscal factura externă destinată clientului său, fără a indica în aceasta suma taxei datorate, precum si două copii de pe factura respectivă.

Reprezentantul fiscal emite factura fiscală potrivit reglementărilor în vigoare în România, cu următoarele date :

a) datele de identificare, adresa si calitatea de reprezentant fiscal;

b) data emiterii;

c) numărul de cod fiscal românesc atribuit reprezentantului fiscal al persoanei străine;

d) numărul de ordine al facturii din plaja de numere primite de la organul fiscal, aferente operațiunilor efectuate de către persoana străină;

e) suma taxei pe valoarea adăugată colectate;

f) alte date prevăzute în modelul de factură fiscală si care nu se regăsesc în factura originală emisă de persoana străină.

Exemplarul 1, completat conform celor de mai sus, se transmite clientului împreună cu factura originală emisă de persoana străină [...]."

In vederea solutionarii contestatiei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat punctul de vedere Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, care prin adresa nr. 267665/24.11.2004, anexata la dosarul cauzei la paginile 28-30 vol.II, precizeaza:

"[...]

Avand in vedere cadrul legislativ prezentat consideram ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile respective poate fi dedusa chiar daca nu contin baza de impozitare."

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca prevederile legale anterior precizate, mentionate si de catre directia de specialitate prin adresa din 24.11.2004, nu stipuleaza ca baza de impozitare a TVA trebuie in mod expres inscrisa in facturile

emise de reprezentantul fiscal in baza facturii externe transmisa de persoana straina, pentru taxa pe valoarea adaugata inregistrata in factura fiscala din **10.05.2002**, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 51 vol. 1, regia are drept de deducere a acesteia.

In ceea ce priveste facturile emise de reprezentantul fiscal al firmei straine in perioada **01.06.2002 - 30.04.2003**, conform art. 13 alin. (2) *“in situatia in care persoana care realizeaza operatiuni taxabile nu are sediul sau domiciliul stabil in Romania, aceasta este obligata sa desemneze un reprezentant fiscal domiciliat in Romania, care se angajeaza sa indeplineasca obligatiile ce ii revin conform prevederilor prezentei legi.”*

La art. 40 alin. (6) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, se precizeaza :

“Obligatiile reprezentantului fiscal privind aplicarea taxei pe valoarea adaugata aferente operatiunilor efectuate in Romania de catre persoana straina sunt cele prevazute de legislatia romana pentru platitorii de taxa pe valoarea adaugata cu sediul in Romania. Persoana straina transmite reprezentantului fiscal factura externa destinata beneficiarului sau, fara a indica in aceasta suma taxei pe valoarea adaugata datorate, precum si doua copii de pe factura respectiva. Reprezentantul fiscal emite factura fiscala potrivit reglementarilor in vigoare in Romania, aplicand taxa pe valoarea adaugata asupra bazei de impozitare stabilite prin transformarea in lei a contravalorii in valuta a livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii din factura externa, la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei din data emiterii facturii fiscale. In facturile fiscale, la rubrica destinata furnizorului vor fi inscrise denumirea si adresa reprezentantului fiscal, precum si de codul fiscal românesc atribuit reprezentantului fiscal al persoanei straine. Exemplarul original al facturii fiscale se transmite beneficiarului impreuna cu factura externa originala emisa de persoana straina”.

Prin urmare, **pentru perioada 01.06.2002 - 30.04.2003, reprezentantul fiscal al firmei straine avea obligatia de a emite facturi fiscale potrivit reglementarilor in vigoare in Romania.**

Astfel, la art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, **aplicabil in perioada 01.06.2002 - 30.04.2003**, se precizeaza urmatoarele obligatii ale contribuabililor care realizeaza operatiuni taxabile si / sau scutite cu drept de deducere :

“Cu privire la intocmirea documentelor :

a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si să completeze în mod obligatoriu următoarele date : denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului / prestatorului si, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori / prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operatiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului. Primirea si înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum si lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente [...]”.

Prin urmare, in perioada **01.06.2002 - 30.04.2003**, regia avea **obligatia** de a verifica intocmirea corecta a facturilor primite de la reprezentantul fiscal al firmei straine, respectiv **de a verifica completarea datelor mentionate anterior - in speta contravaloarea bunurilor si serviciilor achizitionate, in caz contrar neavand dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.**

In acest sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate care prin adresa din 24.11.2004 precizeaza ca in conformitate cu “*art. 29 B lit. b din lege taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile respective nu poate fi dedusa deoarece facturile fiscale emise de reprezentantul fiscal trebuiau sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 29 B lit. a din lege.*”

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit ca fiind nedeductibila taxa pe valoarea

adaugata, cu consecinta diminuarii taxei pe valoarea adaugata de recuperat.

In ceea ce priveste adresa Ministerului Finantelor Publice din 17.07.2003, invocata de regie si anexata la dosarul cauzei, se retine ca aceasta nu se refera la deficienta constatata de organele de control, respectiv nu se refera la intocmirea completa a facturilor fiscale ci la inregistrarea facturilor in jurnalul pentru cumparari.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **REGIA AUTONOMA X** pentru o parte din taxa pe valoarea adaugata contestata si se va admite pentru diferenta.

6. In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca regia datoreaza aceste majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere, in conditiile in care a achitat / compensat cu intarziere taxa pe valoarea adaugata aferenta unor prestari de servicii impozabile in Romania, facturate de prestatori externi in perioada 01.04.2002 - 30.04.2003 si inregistrate in evidentele contabile ale regiei in lunile iunie, noiembrie si decembrie 2003.

In fapt, regia a inregistrat in contabilitate facturi externe de prestari servicii, operatiuni impozabile in Romania din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In unele cazuri, regia a achitat / compensat cu intarziere taxa pe valoarea adaugata aferenta unor prestari de servicii impozabile in Romania, facturate de prestatorii externi in perioada 01.04.2002 - 30.04.2003 si inregistrate in evidentele contabile in lunile iunie, noiembrie si decembrie 2003. Regia a efectuat compensarea taxei pe valoarea adaugata mai sus mentionata cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din deconturile de TVA aferente lunilor urmatoare.

In drept, in ceea ce priveste achitarea taxei pe valoarea adaugata in cazul acestor operatiuni, la pct. 7.7 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, aplicabile in perioada 01.04.2002 - 31.05.2002, se precizeaza :

“Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate si pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile

efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern”.

Totodata, la pct. 7.8 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, aplicabile in perioada 01.04.2002 - 31.05.2002, se precizeaza :

“În situatia în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7”.

De asemenea, la art. 29 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aplicabila in perioada 01.06.2002 - 30.06.2003, se precizeaza :

“Persoanele impozabile care realizează operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligatii :

[...] D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată :

[...] e) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 alin. (1) lit. c), exclusiv operatiunile de leasing contractate cu locatori/finantatori din străinătate, care sunt reglementate la lit. d), în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operatiuni se achită si de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

f) să achite, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 alin. (1) lit. a), b) si d), în situatia în care prestatorul de servicii nu si-a desemnat un reprezentant fiscal în România. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operatiuni se achită si de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

[...] h) în cazul persoanelor impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dacă din decontul privind taxa pe valoarea adăugată din luna precedentă rezultă taxa de rambursat, acestea au dreptul să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit prevederilor lit. c) - f)”.

Prin urmare, regia avea obligatia de a achita taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor inscrise in facturile primite

de la prestatorii externi in termen de 7 zile de la primirea acestor facturi, avand totodata posibilitatea stingerii acestor obligatii prin compensare cu taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii precedente.

Or, asa cum au constatat organele de control si cum, de altfel, recunoaste si contestatoarea, regia nu a respectat, in unele cazuri, termenul de plata de 7 zile de la data primirii facturii, respectiv nu a efectuat compensarea cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din decontul lunii precedente.

Astfel, asa cum rezulta din anexa nr. 22, existenta la dosarul cauzei la pagina 118 vol. 1, regia a efectuat compensarea cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din deconturile de TVA aferente lunilor urmatoare, si nu din taxa pe valoarea adaugata de rambursat din decontul lunii precedente asa cum prevede actul normativ mai sus precizat

Intrucat regia nici nu a respectat termenul de plata de 7 zile de la data primirii facturii si nici nu a efectuat compensarea cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din decontul lunii precedente, aceasta datoreaza majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza :

“Pentru neplata integrală sau a unei diferente din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, persoanele impozabile datorează majorări de întârziere si penalități de întârziere calculate conform legislației privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor”.

In ceea ce priveste perioada pentru care se calculeaza aceste majorari de intarziere / dobanzi si respectiv penalitati de intarziere, la art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, asa cum a fost modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 26/2001, se precizeaza :

“Pentru achitarea cu întârziere a obligatiilor bugetare, debitorii datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare”.

Potrivit Ordinului ministrului finantelor publice nr. 2103/2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la plata obligațiilor bugetare, a majorărilor de întârziere, a penalităților și penalităților de întârziere, *“calculul majorărilor de întârziere începe cu ziua imediat următoare termenului de plată a*

obligației bugetare până la data stingerii acesteia prin plată voluntară în numerar sau prin virament ori până la stingerea obligației bugetare prin alte modalități prevăzute de lege, respectiv: compensare, insolvabilitate, executare silită, prescripție și alte forme legale prevăzute de lege.“

Aceleasi prevederi legale au fost mentinute si prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1785/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice referitoare la aplicarea prevederilor din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare.

De asemenea, la art. 13¹ alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, asa cum a fost modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 26/2001, se precizeaza :

“Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri bugetare, cu exceptia majorărilor de întârziere, a penalităților si a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a majorărilor de întârziere si/sau a penalităților”.

Aceste prevederi se regasesc, cu unele modificari de forma, la art. 13 alin. (1) si art. 14 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2003.

Or, in speta, data realizarii obligatiei de plata neachitata la termen este data la care regia face dovada compensarii debitelor cu taxa pe valoarea adaugata de recuperat, respectiv data depunerii decontului de TVA aferent lunii in care regia a stins debitul prin compensare, asa cum legal au stabilit si organele de control.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit caruia in perioada supusa verificarii a inregistrat in fiecare luna taxa pe valoarea adaugata de rambursat, se retine faptul ca organele de control au acceptat compensarea debitelor cu taxa pe valoarea adaugata de recuperat inregistrata de regia, calculand in mod legal majorari de intarziere / dobanzi si penalitati de intarziere pentru nerespectarea termenelor legale privind stingerea obligatiilor de plata, avand in vedere prevederile art. 71 alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată potrivit carora *“taxa pe valoarea adăugată datorată conform prevederilor art. 29 lit. D.c) - f) din lege, constatată de organele de control fiscal ca neachitată în*

termenul legal, dar evidentiată în contabilitate, va fi achitată în termenele prevăzute de legislația în vigoare privind controlul fiscal și va fi înregistrată în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna în care plata se efectuează. Pentru neplata în termenul stabilit de lege a acestor sume se datorează majorări și penalități de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.”

Mai mult, având în vedere diferențele de TVA colectată stabilite în plus de organele de control și diferențele de TVA deductibile pentru care nu s-a admis dreptul de deducere a TVA și pentru care s-a dispus prin prezenta decizie respingerea contestației, regia nu mai înregistrează luna de luna TVA de rambursat, ci TVA de plată.

Se reține și faptul că regia, deși recunoaște nerespectarea termenelor legale de plată a debitelor / compensare a debitelor cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat, contestă în totalitate majorările de întârziere / dobânzile și penalitățile de întârziere stabilite de organele de control, fără a preciza însă care este, în opinia sa, quantumul corect al acestor majorări de întârziere / dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere cele de mai sus rezultă că organele de control în mod legal au procedat la calcularea majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, dobânzilor aferente taxei pe valoarea adăugată și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ținând cont de termenul de depunere a decontului de TVA aferent lunii în care regia a stins debitul prin compensare, contestația urmând să fie respinsă pentru acest capăt de cerere.

7. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost investit să se pronunțe asupra datei la care devine exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrarilor de apă caldă efectuate în perioada 01.12.2002 - 28.02.2003, pentru care regia a redus inițial baza de impozitare prin aplicarea eronată a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2003 privind acordarea unor facilități populației pentru plata energiei termice.

In fapt, regia a aplicat prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2003 privind acordarea unor facilități populației pentru plata energiei termice atât pentru energia termică cât și pentru apă caldă furnizată în perioada 01.12.2002 - 28.02.2003, emitând facturi fiscale cu valoare diminuată inclusiv pentru apă caldă furnizată. Ulterior, regia a înregistrat în conturile de venituri valoarea

reducerilor aplicate initial pentru apa calda furnizata, fara a inregistra insa si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta.

In drept, la art. 1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 6/2003 privind acordarea unor facilitati populatiei pentru plata energiei termice se precizeaza :

“(1) Pentru eliminarea diferentelor existente la plata facturilor la energia termică furnizată populației în sistem contorizat și necontorizat, distribuitorii de energie termică vor calcula și vor stabili obligatiile de plată la sistemul necontorizat, folosind media consumurilor înregistrate în sistemul contorizat pentru suprafețe locative încălzite echivalente.

(2) Pentru luna decembrie 2002 obligatiile de plată ale consumatorilor casnici necontorizati se vor recalcula potrivit alin. (1), diminuându-se în mod corespunzător obligatiile de plată pentru luna ianuarie 2003”.

Prin urmare, facilitatile prevazute de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 6/2003 erau aplicabile doar pentru energia termica, nu si pentru apa calda furnizata de regie in perioada 01.12.2002 - 28.02.2003. De altfel, regia a recunoscut aplicarea eronata a acestor prevederi legale, procedand la inregistrarea in conturile de venituri valoarea reducerilor aplicate initial pentru apa calda furnizata.

In aceste conditii, regia avea obligatia de a inregistra si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta, avand in vedere ca exigibilitatea acesteia ar fi intervenit la data emiterii facturilor initiale privind furnizarea de apa calda din perioada 01.12.2002 - 28.02.2003, in conformitate cu prevederile art. 16 alin. (5) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza :

“Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii care se efectuează continuu - energie electrică, energie termică, gaze naturale, apă, servicii telefonice și altele similare - exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data stabilirii debitului beneficiarului pe bază de factură fiscală sau alt document legal”.

Nu pot fi retinute astfel in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele regiei potrivit carora aceasta taxa pe valoarea adaugata va deveni exigibila si va fi inregistrata in contul 4427 “TVA colectata” la momentul emiterii noilor facturi pentru recuperarea reducerilor acordate eronat, avand in vedere ca livrarea apei calde a avut loc in perioada 01.12.2002 - 28.02.2003 iar contestatoarea avea obligatia de a determina corect baza de impozitare si de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta la momentul emiterii facturilor initiale.

De altfel, regia recunoaste faptul ca are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta reducerilor aplicate eronat pentru apa calda furnizata in perioada 01.12.2002 - 28.02.2003, contestand doar data la care aceasta devenea exigibila.

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata, cu consecinta diminuarii taxei pe valoarea adaugata de recuperat, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

8. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca regia avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica peste limita normata, nerecuperate de la clienti in conditiile in care regia a dedus initial taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor totale de energie termica.

In fapt, regia a considerat ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal pierderile tehnologice peste limita normata, pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 si pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat insa ca valoarea totala a pierderilor tehnologice stabilite de regie ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cuprinde si taxa pe valoarea adaugata.

Organele de control au procedat astfel la recalcularea cheltuielilor nedeductibile cu pierderile tehnologice, prin diminuarea acestor cheltuieli cu taxa pe valoarea adaugata inregistrata eronat pe cheltuieli. Totodata, s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor tehnologice peste limita normata.

In drept, la art. 3 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza :

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.

(2) În sensul prezentei legi, prin bunuri la care se face referire la alin. (1) se înțelege :

[...] d) energia electrică si termică, gazele, agentul frigorific [...]”.

In legatura cu aceste prevederi, la art. 3 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, se precizeaza :

*“În sensul art. 3 din lege se consideră livrări de bunuri :
[...] e) bunurile constatate lipsă pe bază de inventariere, atât cele imputabile, cât și cele neimputabile, cu excepția celor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. b) din prezentele norme [...]”.*

De asemenea, la art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată

“[...] (4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de :

a) operațiuni taxabile [...];

(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz”.

Din cele de mai sus rezulta că taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor de energie termică este deductibilă doar dacă valoarea acestor intrări se reflectă în costurile regiei și se regăsește în valoarea ieșirilor, astfel încât să determine realizarea de operațiuni taxabile.

Or, așa cum au reținut organele de control, pierderile de energie termică din procesul de transport și distribuție, peste limita normată, nu au fost facturate consumatorilor, nefiind deci realizate operațiuni taxabile.

Prin urmare, în condițiile în care, pe de o parte, regia a dedus inițial taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor totale de energie termică, iar pe de altă parte, din procesul de transport și distribuție al energiei termice au rezultat pierderi de energie termică peste limita normată, nerecuperate de la clienți, regia avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor de energie termică peste limita normată, aceste pierderi fiind asimilate unor livrări de bunuri, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior. Astfel, suma stabilită de organele de control reprezintă, în fapt, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial de regie pe baza facturilor fiscale de achiziție a energiei termice, energie termică ce s-a pierdut în procesul de transport și distribuție, peste limita normată și a cărei contravaloare nu a fost recuperată de la clienți.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele regiei potrivit cărora procentul de pierdere de 18 %

pentru transportul si distributia energiei termice nu reprezinta o norma stabilita prin lege, fiind negociabil si nici nu reflecta realitatea, pierderile fiind in realitate mult mai mari, avand in vedere faptul ca organele de control au tinut cont de pierderile considerate de regie din proprie initiativa ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, aferente depasirii limitelor normate. Mai mult, regia a calculat si taxa pe valoarea adaugata aferenta pierderilor peste limita normata, suma rezultata fiind inregistrata insa eronat pe conturile de cheltuieli, nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, si nu in contul 4427 "TVA colectata", asa cum ar fi fost legal. De altfel, regia nu aduce nici un argument privind modul de calcul al pierderilor tehnologice peste limita normata si, implicit, al taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata, cu consecinta diminuarii taxei pe valoarea adaugata de recuperat, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

9. In ceea ce priveste dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, se retin urmatoarele :

In fapt, in urma recalcularii situatiei lunare a TVA de plata / de recuperat din perioada supusa verificarii, organele de control au stabilit pentru luna decembrie 2002 o diferenta de taxa pe valoarea adaugata de plata, obligatie stinsa prin compensare cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat aferenta lunii ianuarie 2003. Pentru aceasta diferenta de plata, organele de control au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Or, asa cum s-a retinut din solutionarea capetelor de cerere anterioare, organele de control au stabilit eronat o parte din diferentele de taxa pe valoarea adaugata deductibila, fapt pentru care urmeaza sa se admita contestatia pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata **cu influente asupra situatiei lunare a TVA de plata / de recuperat din perioada supusa verificarii.**

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate determina situatia lunara a TVA de plata / de recuperat din perioada supusa verificarii urmeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) si alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 sa se desfiinteze capitolul din procesul verbal contestat, incheiat de catre organele de control ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili referitor la dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea

adaugata, in vederea refacerii controlului si recalcularii acestor dobanzi si penalitati de intarziere in functie de noua situatie lunara a TVA de plata / de recuperat din perioada supusa verificarii.

10. In ceea ce priveste **masura** de recalculare a cheltuielilor nedeductibile privind pierderile tehnologice, cu consecinta majorarii pierderii fiscale aferente anului 2002 si diminuarii profitului impozabil aferent trimestrului I al anului 2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte asupra legalitatii acestei masuri, in conditiile in care regia a inregistrat eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta pierderilor peste limita normata in conturile de cheltuieli, nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

In fapt, regia a considerat ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal pierderile tehnologice peste limita normata, pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 si pentru perioada 01.01.2003 - 31.03.2003.

Asa cum s-a retinut din solutionarea capetelor de cerere privind taxa pe valoarea adaugata, prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat insa ca valoarea totala a pierderilor tehnologice stabilite de regie ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cuprinde si taxa pe valoarea adaugata, fapt pentru care au procedat la recalcularea cheltuielilor nedeductibile cu pierderile tehnologice, prin diminuarea acestor cheltuieli cu taxa pe valoarea adaugata inregistrata eronat pe cheltuieli, rezultand astfel o cheltuiala nedeductibila fiscal aferenta anului 2002 mai mica fata de cea inregistra de regie.

Prin urmare, pierderea fiscala determinata de regie pentru anul 2002 a fost majorata, stabilind ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal doar cheltuiala nedeductibila fiscal aferenta anului 2002 stabilita de organele de control.

De asemenea, organele de control au procedat la diminuarea profitului impozabil inregistrat de regie in trimestrul I al anului 2003, stabilind ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal doar cheltuielile reprezentand pierderea de energie termica nefacturata consumatorilor, in quantum mai mic fata de cel inregistrat de regie. S-a stabilit astfel ca, pentru trimestrul I al anului 2003, regia datora un impozit pe profit in quantum mai mic fata de impozitul pe profit stabilit de regie.

In drept, la art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit se precizeaza :

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”.

De asemenea, la art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit se precizeaza :

“Sunt deductibile la calculul profitului impozabil :

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

În legatura cu aceste prevederi, la pct. 9.6 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, se precizeaza :

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

Prin urmare, sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal doar cheltuielile privind pierderile de energie termică prevăzute în normele de consum tehnologic. Totodată, cheltuielile privind pierderile de energie termică peste limitele normate, nerecuperate de la clienți, nu sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal, întrucât nu sunt aferente veniturilor și nici nu se prevede în mod expres deductibilitatea acestora.

În ceea ce privește cuantumul acestor cheltuieli, se reține ca organele de control au pornit de la pierderile considerate de regie din proprie inițiativă ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, aferente depășirii limitelor normate, diminuând aceste cheltuieli nedeductibile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor peste limita normată, înregistrată eronat de regie pe conturile de cheltuieli, nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, în condițiile în care această taxă pe valoarea adăugată ar fi trebuit să fie înregistrată în contul 4427 “TVA colectată”, așa cum s-a reținut din soluționarea capetelor de cerere anterioare.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele regiei potrivit cărora procentul de pierdere de 18 % pentru transportul și distribuția energiei termice nu reprezintă o normă stabilită prin lege, fiind negociabil și nici nu reflectă realitatea, pierderile fiind în realitate mult mai mari, având în vedere faptul că organele de control au ținut cont de pierderile considerate de regie din proprie inițiativă ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, aferente depășirii limitelor normate. Mai mult, influențele fiscale au fost favorabile regiei, în condițiile în care **organele de control au procedat la majorarea pierderii fiscale aferente anului 2002 și la diminuarea profitului impozabil aferent trimestrului I al anului 2003**. De altfel, regia nu aduce nici un argument privind modul de

calcul al pierderilor tehnologice peste limita normata si, implicit, al nivelului cheltuielilor nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au procedat la recalcularea cheltuielilor nedeductibile privind pierderile tehnologice, cu consecinta majorarii pierderii fiscale aferente anului 2002 si diminuarii profitului impozabil aferent trimestrului I al anului 2003, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

11. In ceea ce priveste dobanzile aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca aceste obligatii au fost legal stabilite, in conditiile in care la calculul rezultatului fiscal aferent trimestrului I al anului 2003, organele de control nu au tinut cont de pierderea fiscala stabilita pentru anul 2002.

In fapt, prin actul de control contestat s-a stabilit pentru anul 2002 pierdere fiscala. Totodata, pentru trimestrul I al anului 2003 s-a stabilit un profit impozabil, pentru care a fost calculat impozit pe profit.

Pentru virarea cu intarziere a impozitului pe profit, organele de control au calculat dobanzi, achitate partial de regie, precum si penalitati de intarziere.

Prin contestatia formulata societatea precizeaza ca prin procesul verbal contestat, pierderea aferenta anului 2002 trebuia recuperata la nivelul impozitului pe profit calculat pentru trimestrul I 2003.

In drept, la art. 13 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit se precizeaza :

“Pierderea anuală, stabilită prin declaratia de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obtinute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.

In legatura cu aceste prevederi, la pct. 13.1 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002, se precizeaza :

“Recuperarea pierderilor anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe

profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent".

Se retine faptul ca prin procesul verbal contestat organele de control au stabilit pentru anul 2002 o pierdere fiscala, iar pentru trimestrul I al anului 2003 au stabilit un profit impozabil pentru care a fost calculat impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, fara sa tina cont de pierderea fiscala stabilita pentru anul 2002.

In vederea solutionarii contestatiei, pentru acest capat de cerere s-a solicitat punctul de vedere al directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, care printr-o adresa precizeaza:

"Potrivit prevederilor art. 13 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pierderea anuala, stabilita prin declaratia de impozit pe profit, se recupereaza din profiturile impozabile obtinute in urmatoorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua in ordinea inregistrarii acestora, la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale in vigoare din anul inregistrarii acestora.

De asemenea, potrivit pct. 7.4 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002 veniturile ori cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartine. In cazul in care contribuabilul sau organele fiscale constata ca dupa depunerea declaratiei anuale un element de venit sau de cheltuiala a fost omis sau a fost inregistrat eronat, contribuabilul este obligat sa depuna declaratia rectificativa pentru anul fiscal respectiv. Daca in urma efectuării acestei corectii rezulta o suma suplimentara de plata a impozitului pe profit, atunci pentru aceasta suma se datoreaza majorari si penalitati conform legislatiei in vigoare.

In contextul legal prezentat mai sus, coroborand prevederile art. 13 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit cu dispozitiile pct. 7.4 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002, *la stabilirea rezultatului final al contrlului trebuia sa se tina cont de pierderea fiscala a contribuabilului stabilita pentru anul 2002, intrucat prevederile art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:*

"Controlul fiscal cuprinde ansamblul activităților care au ca scop verificarea realității, legalității si sincerității declaratiilor,

verificarea corectitudinii si exactității îndeplinirii, conform legii, a obligatiilor fiscale de către contribuabili, precum si activitatea de investigare si constatare a evaziunii fiscale”.

Prin urmare, la calculul rezultatului fiscal aferent trimestrului I al anului 2003, organele de control ar fi trebuit sa tina cont de pierderea fiscala stabilita pentru anul 2002.

Avand in vedere cele de mai sus, faptul ca nici din actul de control contestat si nici din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nu rezulta motivele pentru care organele de control nu au tinut cont de pierderea fiscala stabilita pentru anul 2002, precum si faptul ca din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor de intarziere urmeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) si alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 sa se desfiinteze capitolul din procesul verbal contestat incheiat de catre organele de control ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili referitor la dobanzile, aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere, aferente impozitului pe profit in vederea refacerii acestuia si recalcularii rezultatului fiscal aferent trimestrului I al anului 2003, precum si a eventualelor dobanzi si penalitati de intarziere, conform celor retinute anterior.

12. In ceea ce priveste accizele neadmise la restituire, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investit sa se pronunte daca regia poate beneficia de restituirea acestei sume, in conditiile in care pentru aprovizionarile de combustibil efectuate in perioada 01.01.2002 - 21.03.2003, regia nu a incheiat contracte cu producatorul intern S.N. Y S.A., iar pentru intreaga perioada 01.01.2002 - 30.04.2003 nu a justificat decat partial cuantumul accizelor solicitate la restituire.

In fapt, regia a solicitat restituirea accizelor aferente achizitiilor de combustibil lichid usor necesar producerii de energie termica pentru populatie, achizitii efectuate in perioada 01.01.2002 - 30.04.2003.

In urma verificarii efectuate de organele de control s-a constatat ca pentru aprovizionarile de combustibil efectuate in perioada 01.01.2002 - 21.03.2003, regia nu a incheiat contracte cu producatorul intern S.N. Y S.A., prezentand doar comenzile adresate producatorului.

De asemenea, s-a constatat ca, pentru anul 2002, regia a evidentiat doar o parte din valoarea accizelor solicitate la restituire, diferenta solicitata la restituire nefiind justificata de regie. Totodata,

pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003, accizele solicitate la restituire au fost recuperate prin includerea pe cheltuielile de exploatare, influentand negativ rezultatul fiscal al regiei.

In drept, la art. 28 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor se precizeaza :

“Sunt scutite de la plata accizelor :

[...] g) combustibilii pentru încălzit achizitionati direct de la producători, pe bază de contracte, de către agentii economici pentru consum tehnologic propriu sau pentru producerea de agent termic si apă caldă pentru populatie [...].”

In ceea ce priveste modul si conditiile de acordare a acestei scutiri, la art. 29 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor se precizeaza :

“Pentru produsele prevăzute la art. 28 lit. a2), g) si j) scutirea de la plata accizelor se acordă pe baza documentelor justificative si numai pentru cantitățile utilizate cu destinatiile expres mentionate în prezenta ordonanță de urgentă, astfel :

a) prin compensare, conform prevederilor legale în materie, cu alte impozite si taxe datorate la bugetul de stat;

b) prin restituire, conform prevederilor legale în materie, a accizelor plătite la achizitionarea produselor respective”.

In legatura cu aceste prevederi, la art. 16 din normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002, se precizeaza :

“(1) Sunt scutite de la plata accizelor :

[...] b) combustibilii pentru încălzit, lichizi, solizi si gazosi, aprovizionati direct de la producători sau de la unitățile din subordinea acestora de către agentii economici în scop tehnologic propriu sau pentru producerea de agent termic si apă caldă pentru populatie. În această categorie se includ produsele prevăzute la art. 26 alin. (2) lit. e), f) si g) din ordonanta de urgentă;

[...] (3) Documentele justificative care stau la baza operatiunilor de compensare sau de restituire a accizelor sunt, după caz :

[...] c) contractele încheiate direct cu producătorii interni;

[...] (5) În cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (3), nu se beneficiază de regimul prevăzut la alin. (1).”

Prin urmare, pentru a beneficia de regimul de scutire la plata accizelor, respectiv de restituire a accizelor platite la achizitionarea combustibililor in cauza, regia avea obligatia de a

prezenta contracte incheiate direct cu producatorul intern S.N. Y S.A. si de a justifica cu documente cantitatile utilizate si respectarea destinatiilor prevazute de lege.

Or, asa cum s-a retinut anterior, pentru aprovizionarile de combustibil efectuate in perioada 01.01.2002 - 21.03.2003, regia nu a incheiat contracte cu producatorul intern S.N. Y S.A., prezentand doar comenzile adresate producatorului.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatoarei potrivit carora comenzile urmate de acceptare si executare, atunci cand se refera la un obiect determinat si se intemeiaza pe o cauza licita, sunt echivalente cu un acord de vointa al partilor, respectiv cu incheierea unui contract, intrucat **actele normative mentionate anterior prevedeau incheierea expresa de contracte cu producatorii interni ca o conditie imperativa pentru a beneficia de regimul de scutire la plata accizelor.**

Mai mult, in anul 2002 regia a evidentiat doar o parte din valoarea accizelor solicitate la restituire, diferenta solicitata la restituire, nefiind justificata de regie.

De asemenea, pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003, accizele solicitate la restituire au fost recuperate prin includerea pe cheltuielile de exploatare, influentand negativ rezultatul fiscal al regiei, **nefiind deci indeplinite conditiile legale privind justificarea cuantumului accizelor si a modului de utilizare a combustibilului** nici pentru perioada 01.01.2003 - 21.03.2003, pentru care regia a prezentat doar comenzi adresate producatorului si nici pentru perioada 21.03.2003 - 30.04.2003, in care regia a avut incheiat un contract cu producatorul intern. De altfel, **contestatoarea nu a adus nici un argument care sa combata sustinerile controlului referitoare la acest aspect.**

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca regia nu indeplineste conditiile legale pentru a putea beneficia de restituirea accizelor aferente perioadei 01.01.2002 - 30.04.2003, asa cum legal au satbilit si organele de control, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 42 si art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6.1, pct. 7.7, pct. 7.8, pct. 10.6 si pct. 12.2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate

prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, art. 3, art. 16, art. 22, art. 29 si art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 3, art. 40 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 13 si art. 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art. 1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 6/2003 privind acordarea unor facilitati populatiei pentru plata energiei termice, art. 9 si art. 13 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 9.6 si pct. 13.1 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002, art. 28 si art. 29 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, art. 16 din normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002 coroborate cu art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **REGIA AUTONOMA X** pentru capetele de cerere privind sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, accizele neadmise la restituire, precum si pentru capatul de cerere privind **masura** de recalculare a cheltuielilor nedeductibile privind pierderile tehnologice, cu consecinta majorarii pierderii fiscale aferente anului 2002 si diminuarii profitului impozabil aferent trimestrului I al anului 2003.

2. Respingerea ca neargumentata a contestatiei formulata de **REGIA AUTONOMA X** pentru pentru capetele de cerere privind sume reprezentand contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzile aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si penalitatile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite in sarcina regiei - **sediul central**.

3. Admiterea contestatiei formulata de **REGIA AUTONOMA X** pentru pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata.

4. Desfiintarea capitolelor din procesul verbal contestat referitoare la sume reprezentand contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorarile de intarziere aferente, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, stabilite in sarcina regiei - **sediul central**, contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, stabilite in sarcina regiei - **subunitatea**, dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzile aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, in vederea refacerii controlului pentru aceleasi perioade si aceleasi tipuri de impozite, conform celor retinute in cuprinsul prezentei decizii.

Verificarea va fi efectuata de catre o alta echipa de control decat cea care a intocmit actul de control contestat si desfiintat in parte prin prezenta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 zile de la comunicare, conform prevederilor legale.