



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

**DECIZIA nr. 68 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 2440/19.11.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./17.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 2440/19.11.2015, cu privire la contestația formulată de .X., cu sediul în .X., Str. .X., Județul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X..

.X. (denumită în prezenta decizie Regia) contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./31.08.2015, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarei de a acționa.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015, respectiv **28.09.2015**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **28.10.2015**, așa cum rezultă din recipisa FAN COURIER EXPRESS nr..X./28.10.2015, aflată în original la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor contribuabili, societatea susține următoarele:

.X. susține că, deși în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./31.08.2015, la pag. 50-51, se precizează că acesta are un număr de 30 de anexe, Regiei i-au fost comunicate numai anexele 1-6, împiedicând-o astfel să-și formuleze apărarea în legătură cu constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la impozitul pe profit, Regia susține că organele de inspecție fiscală s-au prevalat de dispozițiile art.19 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, însă, odată cu reanalizarea cheltuielilor considerate nedeductibile nu au reconsiderat și veniturile aferente acestor cheltuieli.

Astfel, Regia susține că:

1.) Organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada 2008 - 2012, cheltuieli nedeductibile fiscal aferente combustibilului alimentat de prestatori de servicii (închirieri de utilaje) în sumă de **.X. lei**, fără documente legal întocmite și care nu au condus la realizarea de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.19 alin.(1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Regia susține că a încheiat cu diverse societăți contracte de prestări servicii pentru execuția de lucrări sau închirieri utilaje, contracte în derulare care au fost tratate unitar de către organele de inspecție fiscală, fără a se analiza punctual fiecare contract în parte, modul de decontare a carburantului/tip de utilaj închiriat, precum și documentele justificative prezentate în susținerea modului de decontare a combustibilului și de înregistrare a acestuia ca și cheltuială deductibilă, neîncălcându-se textele de lege menționate; mai mult, organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat faptul că au fost înregistrate în contabilitate consumuri de carburant fără documente legal întocmite.

Contractele încheiate în perioada 2008 - 2012 cu terții prestatori de servicii, având ca obiect prestarea de servicii pentru execuția de lucrări sau închirierea de utilaje, s-au derulat în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în sprijinul derulării altor contracte de execuție lucrări în care Regia avea calitatea de prestator și care presupuneau obținerea de venituri impozabile și realizarea de profit, pe de o parte, iar pe de altă parte, cheltuielile înregistrate în contabilitate reprezentând consumurile de carburant aferente utilajelor închiriate de la terți au la bază documente justificative fiind astfel deductibile, îndeplinindu-se condițiile prevăzute de art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

2.) Organele de inspecție fiscală au stabilit că a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal întrucât lipsurile din gestiune neimputabile în sumă totală de **.X. lei**, pe perioada 2008-2012, nu trebuiau considerate ca fiind cheltuieli deductibile fiscal.

Regia consideră că această constatare este eronată și contravine prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, contribuabilul consideră ca aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și reprezintă pierderi tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau realizarea unui serviciu. Astfel, susține că pe lângă obiectul principal de activitate (Cod CAEN 4211 - Lucrări de construcții

drumuri și autostrăzi) desfășoară și activități secundare în secțiile și carierele proprii și anume: 0811 - Extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții; 0812 - Extracția pietrișului și nisipului, extracția argilei și caolinului și 0990 - Activități de servicii anexe pentru extracția mineralelor, iar aceste activități sunt desfășurate în scopul obținerii de venituri impozabile și respectiv realizării de profit.

Lipsurile provenind din activitățile secundare (diverse sorturi de piatra, amestecuri de piatra, nisip, etc.) reprezintă pierderi tehnologice ce au rezultat ca urmare a fabricării altor produse și prestări servicii, distanța în timp între producție și inventariere producând uscarea, tasarea, factori ce determină diferențe cantitative în gestiune care sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

3.) A înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori, respectiv SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în baza facturilor primite, iar în opinia organelor de inspecție fiscală, aceste facturi nu îndeplinesc condițiile de documente legal întocmite, respectiv nu conțin toate datele de identificare ale cumpărătorului sau aceste date sunt incorecte sau incomplete, încălcându-se astfel prevederile art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

Regia susține că a remediat deficiențele constatate cu privire la datele eronate/incomplete din facturi în timpul inspecției fiscale, prin încheierea de Procese verbale de îndreptare a erorilor materiale pentru SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL. Astfel susține că fiind efectuată corectarea nu ar mai fi trebuit să influențeze impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

4.) Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor **lucrări și prestări de servicii** pentru care Regia nu a prezentat până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, documente justificative respectiv situații de lucrări, devize, etc. din care să rezulte realitatea, exactitatea, oportunitatea acestor lucrări, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Regia susține că aceste constatări nu sunt însoțite de date concrete, iar în lipsa anexelor la raportul de inspecție fiscală nu poate preciza lucrările la care se face referire ca nefiind justificate cu documente și odată cu prezentarea punctului de vedere cu privire la constatările din raportul de

inspecție fiscală a depus documente justificative respectiv situații de lucrări, devize etc. aferente facturilor fără deviz.

5.) Organele de inspecție fiscală au constatat că a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli suma totală de .X. lei, reprezentând **dobândă, diferență de curs, asigurare și alte costuri aferente mijloacelor fixe achiziționate în baza unor contracte de leasing financiar** a căror contravaloare era suportată din subvențiile acordate de Consiliul Județean .X.. Subvențiile respective au fost recuperate prin înregistrarea pe venituri impozabile, pe măsura amortizării mijloacelor fixe achiziționate, cu excepția recuperării acestor cheltuielilor, sens în care s-a apreciat că s-a diminuat profitul impozabil și impozitul pe profit aferent, încălcându-se astfel prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Regia consideră că respectivele cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând dobânda, diferența de curs, alte costuri aferente contractelor de leasing financiar decontate din subvențiile primite de la Consiliul Județean .X., sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri fiind corect înregistrate având în vedere că mijloacele fixe achiziționate au fost utilizate pentru desfășurarea activității și au generat venituri impozabile.

6.) Organele de inspecție fiscală au constatat că s-au constituit **provizioane pentru garanții de bună execuție** în conturile curente, în cuantumul prevăzut în contractele de lucrări și prestări servicii încheiate cu diverși beneficiari, în sumă totală de .X. lei, considerând-o cheltuială deductibilă și nu a anulat provizioanele în momentul expirării perioadei de garanție prin înregistrarea la venituri, încălcând astfel prevederile art.21 alin. (3) lit.g), art.22 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Regia susține că nu a încălcat prevederile legale anterior precizate și a înregistrat corect provizioanele pentru garanțiile de bună execuție ca și cheltuieli deductibile, susținând că se pune problema dacă în toate cazurile se aplică în mod cumulativ aceste aspecte având în vedere că majoritatea lucrărilor au fost efectuate pentru unități administrativ teritoriale din județ și au avut loc recepții parțiale sau recepții finale conform contractelor.

În urma acestor recepții au existat unele lucrări de remediat și, deși perioada de garanție expira la termenul prevăzut în contract, eventuala înregistrare a provizioanelor constituite pentru garanții de bună execuție pe

venituri se realiza pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile solicitate de beneficiar în urma recepțiilor.

7.) Organele de inspecție fiscală au constatat că a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea carburantului achiziționat în vederea utilizării de către autoturismele din patrimoniu, și care, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal în integralitate (2009-2011) și, pe anul 2012 în proporție de 50%.

Regia consideră că autovehiculele au fost achiziționate în scopuri economice și nu pentru transportul personal al angajaților.

De asemenea, susține că în situația în care s-ar fi verificat certificatul de înmatriculare și cartea de identitate a acestor autovehicule s-ar fi constatat că sunt vehicule de intervenție și/sau reparații, iar pentru acestea sunt deductibile cheltuielile cu carburantul.

8.) Organele de inspecție fiscală au constatat ca și deficiență, modul de înregistrare contabilă a cheltuielilor rezultate din Contractul nr..X./24.03.2010 încheiat cu SC .X. SRL, având ca obiect executarea lucrărilor de excavații, terasamente, drumuri și platforme la obiectivul Construcție Parc Eolian .X. 33 kw.

Pentru executarea lucrărilor din contractul menționat mai sus, Regia a emis facturi și a întocmit situații de lucrări în sumă de .X. lei și a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei, care a fost luată în considerare la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit. Contestatara consideră că situația este mult mai complexă și că a respectat prevederile legale, având în vedere faptul că între Regie și beneficiar s-a derulat un litigiu în legătură cu lucrările executate, litigiu în care beneficiarul a avut câștig de cauză. Deși cheltuielile au fost mai mari decât veniturile, acestea sunt aferente veniturilor realizate, neexistând o condiție legală de deductibilitate privind devansarea obligatorie a cheltuielilor de către venituri, acestea fiind realizate în momentul confirmării de beneficiar, lucru care nu a avut loc.

9.) Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA deductibilă și a profitului impozabil pentru perioada 2011-2012, pentru achizițiile de pomi fructiferi și întreținerea de livezi, stabilind TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei și majorând profitul impozabil cu suma de .X. lei.

Contestatara susține că nu se face vinovată de încălcarea prevederilor legale întrucât, cu privire la achiziția și livrarea a .X. pomi fructiferi s-a produs

o eroare în operarea documentelor în evidența contabilă, rezultând o diferență între stocul real și cel scriptic.

Se arată că cea mai mare parte a pomilor fructiferi au fost facturați la Consiliul Județean .X. (114.683 buc.) și distribuiți cu titlu gratuit. Cantitatea de 29.156 pomi a fost însilozată în com. .X., unde SC .X. SRL avea sediul social așa cum rezultă din procesul verbal, iar diferența de 1.057 pomi reprezintă pierderi. O parte din pomii distribuiți cu titlu gratuit de către Consiliul Județean .X. au fost plantați pentru înființarea de livezi la secțiile, carierele și pepinierele Regiei. Pentru înființarea de livezi proprii au fost prestate servicii de către SC .X. SRL.

Astfel, contestatara susține că din eroare organele de inspecție fiscală au preluat toată valoarea facturilor emise de SC .X. SRL (.X. lei + TVA) care cuprinde și lucrări la livezi proprii (.X. lei, fără TVA) și alte lucrări, inclusiv la pepiniere, din această cauză există cheltuieli care se dublează cu cheltuielile înregistrate de organele de inspecție fiscală pentru producția în pepiniere.

10.) Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind producția în curs de execuție în sumă de .X. lei, rezultată din costurile efectuate în perioada 2010-2012 pentru obținerea producției de puiți forestieri utilizați în cadrul programelor de împădurire susținute prin hotărâri ale Consiliului Județean .X., nu a încălcat prevederile legale în vigoare.

Regia menționează că, pe de o parte achiziționa puiți, iar pe de alta producea puiți în cadrul pepinierele, astfel că nu este corect să se considere nedeductibile toate costurile aferente producției în perioada 2010-2012, deoarece s-a vândut și producție realizată și achizițiile fiind realizate venituri corespondente acestor costuri în sumă de .X. lei.

11.) Referitor la prestările efectuate de SC .X. SRL, Regia susține că modalitatea în care s-a efectuat cesiunea acestui contract de la SC .X. SRL nu influențează realitatea prestației și deductibilitatea cheltuielilor, iar faptul că acest furnizor a întrocmit mai târziu contractul de închieriere pentru utilaje cu SC .X. SRL și nu și-a înregistrat în contabilitate una din facturi este răspunderea SC .X. SRL și afectează această societate. Însă, toate aceste aspecte nu afectează realitatea și deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile Regiei.

12.) Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind montarea celor 550 solarii de legume, în baza contractului nr..X./2012, Regia susține că, în acest caz, nu s-au efectuat decât lucrările de montaj a solarilor prin intermediul subcontractorului SC .X. SRL, pentru care există o situație a

lucrărilor pe localități, fără sa exista procese verbale de predare nominale, deoarece repartitia s-a efectuat de către Consiliul Județean .X. și nu reprezenta obligație contractuală a Regiei. Astfel, nu poate reprezenta condiție neîndeplinită care să conducă la nedeductibilitatea lucrărilor.

TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată Regia precizează că:

- perioada supusă inspecției fiscale este 2008-2012, când TVA a avut cote standard diferite de impozitare, respectiv 19% și 24%;
- baza impozabilă stabilită suplimentar este de .X. lei, la care a fost stabilită TVA suplimentară de plată în cuantum de .X. lei.

Astfel, rezultă că a fost aplicată numai cota standard de 24%, deși până în luna iunie 2010 cota standard era de 19% și consideră că ar trebui reverificat modul de aplicare a cotei, respectiv refacerea calculului TVA.

1.) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă combustibilului alimentat de către terți în perioada 2008-2012, contestatara susține că are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor conform contractelor încheiate cu terții prestatori acestea fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, contestatara susține că aceste consumuri de carburant au la bază documente justificative.

2.) Referitor la înregistrarea sumei de .X. lei, reprezentând TVA aferentă contravalorii carburantului utilizat de către autoturismele din patrimoniu, Regia susține că acestea nu sunt autoturisme ci autovehicule, respectiv vehicule de intervenție și/sau reparații, iar pentru acestea achizițiile de carburant sunt cheltuieli deductibile.

3.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă facturilor care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere și suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor primite de la diverși furnizori de prestări servicii fără a se prezenta devize, situații de lucrări etc., Regia susține că își menține argumentele de la capitolul impozit pe profit.

La punctul de vedere al contribuabilului de la finele inspecției fiscale contestatara susține că a prezentat documente justificative din care rezultă realitatea, exactitatea și oportunitatea lucrărilor, prestarilor de servicii, respectiv devize, situații de lucrări etc., aferente facturilor fără deviz, sens în care apreciază că nu a încălcat dispozițiile legale.

De asemenea, arată că legislația fiscală prevede posibilitatea efectuării unei lucrări cu subantreprenori și achiziții de materiale de la persoane fizice sau juridice, acest lucru neinfluențând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, contestatara susține că deține facturi care sunt conforme cu prevederile legale fiind îndeplinită cerința prevăzută de art.146 alin.(1) din Codul fiscal, iar deficiențele din facturi constând în date eronate/incomplete au fost remediate prin încheierea de Procese verbale de îndreptare a erorilor materiale în timpul inspecției fiscale, fapt ce nu ar mai fi trebuit să influențeze baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată.

4.) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor din gestiune neimputabile rezultate în urma inventarierii patrimoniului, Regia susține că lipsurile din gestiune nu pot fi asimilate livrărilor de bunuri deoarece acestea sunt rezultate din activitatea proprie desfășurată la cariere care sunt asimilate pierderilor tehnologice ca urmare a fabricării altor produse, iar pierderile tehnologice sunt deductibile fiscal.

5.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor de bună execuție acordate clienților, contestatara reiterează argumentele prezentate la capitolul impozit pe profit.

6.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă autorizațiilor speciale de transport în perioada 2009-2010, contestatara susține că deși inițial nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor autorizații, în anul 2011 a fost regularizată pentru cei doi ani anteriori în sensul majorării taxei pe valoarea adăugată colectată, însă organele de inspecție fiscală au apreciat că regularizarea a fost efectuată parțial, fapt nereal.

7.) În ceea ce privește Contractul nr..X./24.03.2010 încheiat cu SC .X. SRL, deficiența constând pe de o parte, în modul de înregistrare al facturii nr..X./23.06.2010, dublată și, pe de altă parte, de înregistrarea anterioară a situațiilor de lucrări în sumă de .X. lei în luna mai 2010, Regia consideră că derularea și facturarea lucrărilor aferente contractului s-a efectuat cu respectarea tuturor prevederilor legale aplicabile în materie, între cei doi contractanti existând pe rol un litigiu în legătura cu lucrările executate, care a fost pierdut de Regie.

Deși cheltuielile au fost mai mari decât veniturile, acestea sunt aferente veniturilor realizate, neexistând o condiție legală de deductibilitate privind devansarea obligatorie a cheltuielilor de către venituri, acestea fiind realizate

numai în momentul confirmării de beneficiar, ceea ce în acest caz nu se mai poate realiza pentru diferență.

Mai mult, Regia consideră că se află în pierdere fiscală care, teoretic, se recuperează din profit, iar TVA de plată colectată eronat sau necolectată și accesoriile aferente acesteia, precum și impozitul pe profit ar fi trebuit diminuate din profit.

8.) Referitor la contractul nr..X./26.08.2010 încheiat cu U.A.T. Comuna Grădina, în baza căruia Regia a livrat piatră pe bază de aviz de însoțire marfă fără a emite facturi în perioada 2011-2012, contestatara susține că respectivul contract are ca obiect administrarea suprafeței de teren situat în perimetrul Carierei .X., aparținând Regiei, iar prețul administrării terenului îl reprezintă 2,2% din valoarea zăcămintelor comercializate, precum și cantitatea de 2.200 tone piatră pe care Regia trebuie să îl achite către U.A.T.

Ca urmare, nu se poate vorbi despre o livrare propiu-zisă ci de o livrarea tipică, iar în măsura în care se emite factura la care se plică TVA practic se denaturează prețul contractului pentru că, la rândul său UAT Grădina emite factură la momentul plății prețului (2,2% valoare zăcământ = bani și contravaloare piatră) la care aplică TVA și rezultă o dublare a TVA aferentă cantității de piatră care obligă Regia la o plată supradimensionată.

Chiar dacă s-ar fi emis factura la livrare aceasta ar fi trebuit stornată la momentul facturării prețului către UAT Grădina, stornarea fiind practic o soluție pentru corectarea informațiilor înscrise într-o factură emisă anterior care a fost deja înmănată clientului.

Totodată, contestatara susține că Regia nu are nici contract și nici comandă de livrare de piatră către beneficiar pentru a emite factura și a o storna, ci plata prețului este reprezentată și de piatră conform contractului nr..X./26.08.2010.

Mai mult, contestatara arată că beneficiarul unitate administrativ teritorială facturează prețul la care aplică TVA aferentă astfel că, în cazul existenței facturii pentru piatră la care se presupune că se aplică TVA nu știe cum se preia prețul de către beneficiar în factura sa, respectiv cu sau fără TVA din facura Regiei și, dacă nu se preia cu TVA în sarcina cărei părți rămâne aceasta.

Regia consideră că în mod corect a efectuat plata prețului din contract pe bază de aviz de însoțire a mărfii căreia nu i se poate aplica TVA.

9.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu combustibilul utilizat pentru mijloacele auto proprii, chiar și cele achiziționate în regim de leasing având greutatea maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg, pentru care Regia nu a prezentat în timpul

inspecției fiscale documente justificative din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile de deducere contestatara reiterează argumentele prezentate la capitolul impozit pe profit.

10.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X./28.12.2012 în sumă totală de .X. lei emisă de SC .X. SRL, reprezentând prestari servicii montare solarii conform contract nr. .X./20.12.2012, contestatara reiterează argumentele prezentate la capitolul impozit pe profit.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA, Regia consideră că nu le datorează în virtutea principiului de drept "accessorium sequitur principale".

II. Prin Decizia de impunere nr.F-.X./31.08.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.08.2015, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata: 01.01.2008 - 31.12.2012

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în ce privește înregistrarea în perioada 2008-2012 a unor cheltuieli considerate de Regie deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, astfel:

- 1.) cheltuieli cu combustibilul alimentat de prestatori în sumă de .X. lei;
- 2.) cheltuieli aferente contractelor de leasing suportate din subvenții în sumă de .X. lei;
- 3.) cheltuieli cu constituirea provizioanelor pentru garanții de bună execuție în sumă de .X. lei;
- 4.) cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condiția de document justificativ în sumă de .X.;
- 5.) lipsuri inventar neimputabile în sumă de .X. lei;
- 6.) cheltuieli cu producția în curs de execuție în sumă de .X. lei;
- 7.) cheltuieli cu consumul de combustibil cu deductibilitate limitată în sumă de .X. lei;

8.) cheltuieli din facturi ce nu au la bază documente justificative în sumă de .X. lei.

Astfel, s-au constatat următoarele:

1.) În anul **2008**, societatea a încheiat contracte de prestări servicii pentru executia unor lucrari sau inchirieri utilaje cu diversi prestatori. Potrivit prevederilor contractuale, prestatorul avea obligatia de a asigura cantitatea de carburant necesara utilajelor (ex. contract nr..X./01.04.2008 incheiat cu SC .X. SRL, contract nr..X./07.04.2008 incheiat cu SC .X. SRL, ambele avand ca obiect inchiriere utilaje).

La art.6 pct 6.3 din ambele contracte se prevede: "*prestatorul are obligatia de a sigura cantitatea de carburant necesara functionarii utilajelor.....*". Cu toate acestea beneficiarul, respectiv .X., a asigurat cantitatea de carburant fara a prezenta documente legal intocmite, inregistrând consumurile in suma de **.X. lei** pe cheltuielile sale, diminuand astfel profitul impozabil si impozitul pe profit. Prin inregistrarea pe cheltuieli a consumurilor de carburant fara documente legal intocmite si care nu au condus la realizarea de venituri impozabile, s-au incalcat prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aceleași aspecte s-au constatat și în perioada 2009 – 2012, .X. inregistrând consumurile de carburant pe cheltuieli deductibile astfel:

- în anul 2009 în suma de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Totalul cheltuielilor cu consumul de combustibil ce trebuia suportat de prestatori, pe perioada 2008 – 2012, este în sumă de **.X. lei**.

2.) În anul **2008**, .X. a inregistrat **cheltuieli cu dobânda, diferențe de curs, asigurare si alte costuri aferente mijloacelor fixe achizitionate in baza unor contracte de leasing financiar**. Contravaloarea acestor mijloace fixe este suportata din subventiile acordate de Consiliul Judetean .X.. .X. a recuperat subventiile primite prin inregistrarea pe venituri impozabile pe masura amortizarii mijloacelor fixe achizitionate, cu exceptia recuperarii cheltuielilor cu dobanda, diferentele de curs, asigurari si alte costuri de leasing diminuând profitul impozabil si impozitul pe profit aferent in suma totala de **.X. lei**, astfel:

- dobanda în sumă de .X. lei
- diferente curs valutar în sumă de .X. lei

-asigurare în sumă de .X. lei

-alte costuri aferente contractelor de leasing în sumă de .X. lei.

Avand in vedere ca .X. nu a recuperat cheltuielile in suma totala de .X. lei suportate din subventiile acordate de Consiliul Judetean .X. prin trecerea la venituri pe masura facturarii de catre societatea de leasing, organele de inspectie fiscala au stabilit ca s-au incalcat prevederile art.9 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal.

Aceleași aspecte s-au constatat și pe perioada 2009 – 2012, .X. nerecuperând cheltuielile suportate din subventiile acordate de Consiliul Judetean .X. prin trecerea la venituri pe masura facturarii de catre societatea de leasing, astfel:

- în anul 2009 suma de .X. lei;

- în anul 2010 suma de .X. lei;

- în anul 2011 suma de .X. lei;

- în anul 2012 suma de .X. lei.

Totalul cheltuielilor cu dobânda, diferențe de curs, asigurare si alte costuri aferente mijloacelor fixe achizitionate in baza unor contracte de leasing financiar nerecuperate din subventiile acordate de Consiliul Judetean .X. prin trecerea la venituri pe masura facturarii de catre societatea de leasing, pe perioada 2008 – 2012 este în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, s-a constatat că .X. a efectuat regularizarea dobanzilor, diferentelor de curs asigurarilor si alte costuri aferente contractelor de leasing financiar subventionate de Consiliul Judetean .X. in suma de .X. lei prin intocmirea, in data de 30.06.2014, a notei contabile nr.50 ca urmare a verificarilor efectuate de Curtea de Conturi, efectuand articolul contabil 4752 *“Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”* =1174 *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”*, fara corectarea impozitului pe profit aferent perioadei 2011-2012.

3.) Regia a constituit provizioane pentru garantii de buna executie in quantumul prevazut in contractele de lucrari si prestari servicii incheiate cu diversi beneficiari la data incasarii garantiei de buna executie in conturile curente, atât pentru lucrarile executate in anul **2008**, cât si pentru lucrarile executate in anii precedenti respectiv 2006-2007 si nu a anulat provizioanele in momentul expirarii perioadei de garantie prin inregistrarea la venituri. Astfel, a inregistrat eronat in evidenta contabila, prin nota contabila 68120 *“Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”* = 15120 *“Provizioane pentru garantii acordate clientilor”*, suma

de .X. lei, ca fiind cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil si nu a anulat provizioane in suma de .X. lei. Prin inregistrarea eronata a sumei de **.X. lei** (.X.+X.), reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru garantii de buna executie aferente unor lucrari executate in anii precedenti, s-au incalcat prevederile art.21 alin.(3) lit.g), art.22 alin.(1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Același aspect s-a constatat și în anul 2010, când .X. a constituit provizioane la data incasarii sau după data expirării perioadei de garanție de executie in conturile curente si nu a anulat provizioanele in momentul expirarii perioadei de garantie prin inregistrarea la venituri în sumă de **.X. lei**.

4.) La data de **31.12.2008**, urmare inventarierii patrimoniului, s-au constatat lipsuri în gestiune neimputabile in suma de **.X. lei**, conform procesului verbal al comisiei centrale de inventariere, care nu au fost avute în vedere de către contribuabil la calculul profitului impozabil ca și cheltuiala nedeductibila. Prin considerarea sumei de .X. lei drept cheltuiala deductibila fiscal, s-au incalcat prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Același aspect s-a constatat și în anul 2009, respectiv 2011-2012, când Regia a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal lipsurile în gestiune neimputabile astfel:

- în anul 2009 în suma de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Totalul cheltuielilor cu lipsurile în gestiune neimputabile pe perioada 2008 -2009 și 2011-2012, este în sumă de **.X. lei**.

5.) In **anul 2008**, .X. .X. a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli deductibile fiscal suma de **.X. lei** reprezentand achizitii de bunuri si servicii de la diversi furnizori in baza facturilor care nu indeplinesc conditiile de document legal intocmit, respectiv nu contin date de identificare a cumparatorului, datele sunt incorecte sau incomplete (ex. SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL etc). Prin inregistrarea in evidenta contabila a facturilor care nu indeplinesc conditiile prevazute de art.155 alin.(5) lit.e) si f), art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind diminuat profitul impozabil pe anul 2008.

Același aspect s-a constatat și în **anul 2009**, când Regia a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal achizitii de bunuri si servicii de la diversi furnizori in

baza facturilor care nu indeplinesc conditiile de document legal intocmit, respectiv:

-facturi fiscale fara a contine datele cumparatorului, date incorecte sau incomplete diversi furnizori = **.X. lei**;

-facturi fiscale fara date cumparator sau incorecte SC .X. SRL =**.X. lei**.

De asemenea, în perioada **2010-2012** .X. a procedat la inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor cu prestari servicii in baza facturilor primite de la diversi furnizori care nu indeplinesc conditiile de document justificativ, astfel:

-în anul 2010 în sumă de .X. lei;

-în anul 2011 în sumă de .X. lei;

-în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Totalul cheltuielilor cu prestari servicii in baza facturilor primite de la diversi furnizori care nu indeplinesc conditiile de document justificativ pe perioada 2008 -2012, este în sumă de **.X. lei**.

6.) În perioada **martie–decembrie 2008**, .X. .X. a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor lucrari si prestari servicii fara a prezenta documente justificative respectiv, situatii de lucrari, devize, etc. din care sa rezulte prestarea efectivă și oportunitatea acestor lucrari.

Astfel, a fost inregistrata pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei** reprezentand lucrari si prestari servicii fara documente justificative din care sa rezulte realitatea si exactitatea acestora, conform prevederilor art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Același aspect s-a constatat și în perioada 2009 – 2010 și 2012 când regia autonomă a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea lucrarilor si prestarilor servicii fara documente justificative din care sa rezulte realitatea si exactitatea acestora, astfel:

- în anul 2009 în suma de .X. lei;

- în perioada mai-decembrie 2010 în sumă de .X. lei;

-în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Totalul cheltuielilor cu lipsurile în gestiune neimputabile pe perioada 2008 -2010 și 2012, este în sumă de **.X. lei**.

7.) In perioada **mai – decembrie 2009**, Regia a inregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea carburantului in suma de .X. lei achizitionat in vederea utilizarii de catre autoturismele din patrimoniul pentru care, potrivit

prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

S-a constatat ca Regia autonoma a avut in vedere la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, fata de .X. lei rezultand diferenta de **.X. lei**, suma care a fost considerata nedeductibila.

Acelasi aspect s-a constatat in perioada 2010 – 2012, contribuabilul inregistrand ca si cheltuieli deductibile fiscal consumul de combustibil peste normele legale, astfel:

- in anul 2010 in suma de .X. lei;
- in anul 2011 in suma de .X. lei;
- in anul 2012 - in suma de .X. lei.

Totalul cheltuielilor cu lipsurile in gestiune neimputabile pe perioada 2009 -2012, este in suma de **.X. lei**.

8.) S-a constatat ca in anul 2010, Regia a constituit provizioane pentru clienti neincasati in contul 1518 "*Alte provizioane*", in suma de **.X. lei**, prin aplicarea procentului de 100% contrar prevederilor art.22 alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, neprezentand documente din care sa rezulte ca la data constituirii provizioanelor a fost deschisa procedura falimentului pentru clientii asupra carora existau creante neincasate.

9.) La data de **24.03.2010**, Regia a incheiat contractul nr..X. cu SC .X. SRL avand ca obiect executia si finalizarea lucrarilor de excavatii, terasamente, drumuri si platforme la obiectivul Constructie Parc Eolian .X. 33 kw in localitatea .X.. Pretul lucrarilor se va stabili in functie de lucrarile real executate, iar termenul de finalizare a fost 30.09.2010. Regia a emis facturi si a intocmit situatii de lucrari in perioada aprilie-iunie 2010 in suma totala de .X. lei, fara TVA. Pentru executarea lucrarilor conform contract nr..X./24.03.2010 Regia a inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli in suma totala de .X. lei, fara TVA, rezultand o diferenta nerecuperata prin intocmirea de situatii de lucrari si facturi fiscale in suma de **.X. lei**, fara TVA.

Avand in vedere ca aceasta reprezinta cheltuieli efectuate de Regia autonoma nerecuperate prin intocmirea de situatii de lucrari si facturi fiscale de la beneficiar, s-au incalcat prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

10.) In luna aprilie **2011**, Regia a inregistrat in contul 473 "*sume in curs de lamurire*" contravaloarea combustibilului alimentat de SC .X. SRL pentru utilajele folosite pentru executare prestari servicii, in suma de **.X. lei**, care trebuia recuperată din valoarea prestatilor de servicii. Ulterior aceasta suma este trecuta pe cheltuielile deductibile esalonat, încalcându-se prevederile art.21.alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

11.) In urma controlului incrucisat efectuat de catre organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP .X. conform Procesului verbal nr. .X./18/05/2015 s-a constatat ca, în anul 2011, .X. a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea serviciilor prestate de SC .X. SRL in suma totala de **.X. lei**. Din documentele justificative prezentate de cele doua societati a rezultat ca prestatorul nu detinea dotarile necesare desfasurarii obiectului contractului incheiat intre parteneri. Astfel, suma de .X. lei a fost considerata cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 și pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

12.) La data de **28.12.2012**, SC .X. SRL a emis factura nr..X. in suma totala de .X. lei, din care TVA .X. lei, reprezentand prestari servicii montaj a 550 buc solarii de legume in baza contractului nr..X./20.12.2012 avand ca obiect "*montare solarii de legume conform programului CJC - Consumam produse produse romanesti*". Furnizorul anexeaza pentru justificarea prestarilor de servicii Procesul verbal de receptie nr..X. din data de 27.12.2012 si un centralizator cu solariile montate in anul 2012.

Din documentele prezentate a rezultat ca cele 550 buc solarii au fost montate in perioada 20.12.2012-27.12.2012 in diverse localitati din Judetul .X., fara a se menționa beneficiarul și persoana căreia i-au fost au fost predate aceste solarii, personalul care a executat montajul, utilajele utilizate pentru realizarea prestarilor de servicii.

Ca urmare, suma de **.X. lei** a fost considerata cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil conform art.11 alin. (1) coroborat cu art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) si alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

13.) La data de **24.03.2010**, .X. a incheiat contractul nr..X. inregistrat sub nr..X./24.03.2010 cu Statiunea de cercetare dezvoltare pentru pomicultura avand ca obiect achizitia de pomi fructiferi. In baza acestui contract, furnizorul livreaza 900 buc. pomi pentru care emite facturi in luna aprilie 2010 in suma totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

La data de 29.11.2010 se incheie un alt contract de vanzare-cumparare nr..X. inregistrat sub nr..X./15.12.2010 avand la baza "*Programul judetean de cercetare si refacere a plantatiilor de pomi fructiferi*" aprobat prin HCJC nr.300/21.10.2010, cu valabilitate estimata de 3 ani, in urma caruia in luna decembrie 2010 .X. achizitioneaza 17.440 buc. pomi fructiferi cu valoarea totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, in anul 2011 a achizitionat 76.352 buc pomi si 2.775 trandafiri cu o valoare totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei si in anul 2012 a achizitionat .X. buc. pomi si 866 trandafiri cu o valoare totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, conform fisei contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*".

Pretul de achizitie conform contract este de .X. lei/buc inclusiv TVA. Cantitatea totala achizitionata in perioada 2010-2012 a fost de .X. buc pomi fructiferi si 3.641 trandafiri, conform situatiilor prezentate de Regie.

Conform situatiei prezentată, in cadrul programului judetean s-au predat pomi fructiferi si trandafiri, pe baza unor procese verbale catre primariile din Judetul .X., persoane fizice, persoane juridice etc. astfel:

- decembrie 2010 =13.290 buc pomi fructiferi;
 - anul 2011 = 70.624 pomi si 2.775 trandafiri;
 - anul 2012 = 28.546 pomi;
- TOTAL =11.460 pomi si 2.775 trandafiri.

Din situatiile prezentate, rezulta deasemenea ca la 31 decembrie 2012 au fost insilozati 29.156 buc si au fost constatati inapti pentru plantare in perioada 2010-2012 cantitatea de 2.223 buc, fiind distrusi prin tocare conform proceselor verbale de distrugere intocmite de sectia agrosilvica din cadrul .X..

Din fisa de magazie a contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*" rezulta ca la 31.12.2012 stocul este de 15.000 buc fiind in neconcordanța cu procesul verbal de insilozare.

Din situatiile prezentate, respectiv centralizatoare pomi plantati in cadrul programului, procese verbale de predare-primire, fisa contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*", fise de magazie, rezulta urmatoarele:

- cantitatea de 900 buc pomi fructiferi a fost achizitionata si inregistrata pe cheltuieli nefiind cuprinsa in program (programul a fost aprobat la data de 21.10.2010 prin HCJC cu incepere din 2011);

- procesele verbale de predare primire întocmite în luna decembrie 2010 nu au număr de înregistrare, nu specifică soiurile de pomi fructiferi, locul unde vor fi plantați și care este scopul predării;

- procesele verbale întocmite pentru anul 2011 nu au număr de înregistrare, nu specifică soiurile, locul unde vor fi plantați, datele de identificare ale persoanei care primește;

-neconcordanța între cantitatea rămasă în stoc la sfârșitul anului 2012 conform fișei de magazie a contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*" și procesul verbal încheiat între SC .X. și .X. privind însilozarea cantității de 29.156 buc pomi fructiferi, fără a se preciza însă locul de însilozare;

- în perioada 2010-2012 .X. a înființat în secțiile proprii conform situației prezentate livezi plantând 5.712 buc pomi altoiți (nu se specifică soiurile), fără a le înregistra în evidența contabilă ca imobilizări "plantații". Pentru întreținerea acestora, .X. a încheiat acte adiționale (ex.3,4,5) de completare a obiectului la contractul nr..X./15.04.2010 cu SC .X. SRL, în baza cărui în perioada 2011-2012 acesta facturează prestațiile de întreținere în suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei. Anexele la facturile emise de prestator nu conțin date privind numărul de personal utilizat, în ce a constatat efectiv prestația realizată, locul și suprafețele unde s-au executat lucrările, alte date din care să rezulte ca prestația a fost efectiv realizată.

În cadrul programului, .X. a emis facturi pentru înființare livezi în perioada 2011-2012 către Consiliul Județean .X. în suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Față de cele prezentate s-a procedat la recalcularea pentru perioada 2010-2012, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 coroborat cu art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) și alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2033 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și a impozitului pe profit.

Astfel, s-a **diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă de Regie în suma totală de .X. lei (.X.+X.)** aferentă achizițiilor de pomi fructiferi și a lucrărilor de întreținere livezi efectuate de SC .X. SRL, precum și **majorarea profitului impozabil cu suma de .X. lei** (pomi fructiferi .X.+X. prestații întreținere livezi).

14.) În perioada **2010-2012**, .X. a achiziționat cantitatea de 6.460.484 buc puieti diverse soiuri (salcam, salcioara, salcie, paducel), 8.500 kg seminte salcam, 1.151.014 buc alte soiuri (catina, frasin, visin turcesc, tuia,

rachita etc.) de la diversi furnizori (ex. SC .X. SRL, SC .X., SC .X., SC .X., SC .X. etc.). Valoarea achizitiilor a fost de:

- puieti - .X. lei
 - seminte - .X. lei
 - alte soiuri - .X. lei
- Total = .X. lei

In cadrul pepinierelor s-au produs in perioada 2010-2012, cantitatea de 18.246.598 buc puieti, asa cum rezulta din situatiile intocmite si prezentate de contribuabil.

In urma solicitarii organului de inspectie fiscala privind modul de inregistrare in gestiunea stocurilor a puietilor obtinuti din productie proprie, contribuabilul nu a prezentat datele solicitate, de unde rezulta ca regia autonomă nu a evidenciat realizarea productiei pepinierelor prin intocmirea documentelor specifice, inregistrarea in evidenta contabila conform prevederilor din legislatia in vigoare (evidentierea in conturile 331 "produse in curs de executie", 345 "produse finite", 711 "venituri aferente costurilor stocurilor de produse"), respectiv art.6 și art.12 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, art.46, art.256 alin.(2) și (3), art.154 alin.(1) lit.e) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere prevederile legale referitoare la evidenta productiei in curs de executie si productiei finite s-a constatat că Regia avea obligatia intocmirii documentelor specifice unei astfel de activitati si inregistrarii in evidenta contabila a stocurilor obtinute. Astfel, in cadrul pepinierelor, conform situatiilor intocmite pe propria raspundere, s-au efectuat costuri de productie in perioada 2010-2012 in suma totala de **.X. lei** si s-a obtinut din productia proprie 18.246.596 puieti utilizati in cadrul programelor prevazute in hotararile Consiliului Județean .X., dupa cum urmeaza:

- 2010 = .X. lei;
- 2011 = .X. lei;
- 2012 = .X. lei.

Regia nu a inregistrat in evidenta contabila obtinerea puietilor din productie proprie, nu a organizat gestiunea acestora (referitor la intrarea si iesirea pe parcursul fazelor tehnologice), astfel că organele de inspectie fiscala nu au putut stabili modul de utilizare si cuantumul acestora in realizarea programelor Consiliului Județean .X..

Din situatia intocmita pe propria raspundere rezulta ca in perioada 2010-2012, contribuabilul a utilizat puietii achizitionati si pe cei obtinuti din productie proprie astfel:

-a) împaduriri în baza HCJC nr.402/2009 în cadrul Programului de împadurire pentru prevenirea riscului desertificării în județul .X., Programul de înființare a perdelelor forestiere de protecție a drumurilor județene și comunale conform HCJC nr.84/2010 utilizând 12.350.450 buc puieti pentru păduri și 260.216 buc perdele protecție;

-b) distribuirea la terți pentru îmbunătățirea calității mediului prin împadurirea terenurilor agricole degradate în baza HCJC nr.310/2009 a unui număr de 5.597.774 buc puieti.

Modul în care s-a realizat înființarea pădurilor și a perdelelor de protecție în Județul .X. în cadrul programelor mai sus menționate a fost verificat de CURTEA DE CONTURI A ROMÂNIEI - CAMERA DE CONTURI .X. care a constatat deficiențe în aplicarea și realizarea efectivă a acestora, stabilind că în perioada 2011-2013 s-a prejudiciat patrimoniul Consiliului Județean .X. și al unităților administrative cu suma de .X. lei.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezentând costuri de producție a fost luată în considerare la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2010-2012 în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X.lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente, pentru perioada 01.01.2008 - 31.08.2015, după cum urmează:

.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

.X. lei- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 01.01.2008 - 31.12.2012

1.) În anul 2008, Regia a efectuat diverse lucrări cesionând contractele încheiate cu Consiliul Județean .X. către terți și/sau încheind contracte de prestări servicii cu diverse persoane juridice. În baza contractelor de închiriere utilaje sau prestări servicii, Regia asigură alimentarea cu combustibil cu obligativitatea compensării din contravaloarea prestatilor de servicii a cantităților de combustibil utilizat de prestatori. S-a constatat că Regia a suportat pe cheltuieli contravaloarea combustibilului utilizat de prestatori fără a solicita recuperarea sumelor din valoarea prestațiilor conform prevederilor contractuale (SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL,

SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL etc.) în sumă de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei fără documente justificative privind livrarea și recuperarea acesteia, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a dedus, în perioada 2009 – 2012, taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului ce trebuia suportat de prestatori, fără a fi recuperată, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada 2008 – 2012 este sumă totală de .X. lei.

2.) În anul 2008 Regia a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă facturilor în suma de .X. lei emise de diversi furnizori care nu întrunesc condițiile de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute de art.146 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu conțin datele de identificare ale cumparatorului (cod fiscal, adresa, cont curent etc.).

De asemenea, aceeași deficiență s-a constatat și în cazul facturilor emise de SC .X. SRL, respectiv Regia a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă facturilor primite în suma totală de .X. lei care nu întrunesc condițiile de document justificativ (date de identificare cumparator incomplete, eronate) prevăzute de art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, Regia a dedus, în perioada 2009 – 2011, taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de diverși furnizori ce nu întrunesc condițiile de document justificativ, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei,

precum și din facturi emise de SC .X. SRL ce nu întrunesc condițiile de document justificativ, în perioada 2009 – 2012, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;

-în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada 2008 – 2012 este în sumă totală de .X. lei.

3.) In anul 2008, Regia a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturilor in suma de .X. lei emise in baza contractelor incheiate cu diversi furnizori pentru excutarea lucrarilor sau inchierea de utilaje, fara a se prezenta documente justificative din care sa rezulte realitatea, exactitate si oportunitatea lucrarilor, prestarilor de servicii, respectiv situatii de lucrari, devize etc.

Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei s-au incalcat prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodată, Regia a dedus, în perioada 2009 – 2010, taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de diverși prestatori pentru care nu a fost prezentate care să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestora, astfel:

-în anul 2009 în sumă de .X. lei;

-în anul 2010 în sumă de .X. lei.

De asemenea, în luna decembrie 2012 Regia a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturii nr..

Din documentele prezentate in timpul controlului nu a rezultat cui au fost predate solariile, cu ce dotari si forta de munca cu care au fost realizate aceste prestari servicii de montare, astfel că prin deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei fara documente justificative din care sa rezulte prestarea efectivă s-au incalcat prevederile art.145 alin.2 lit.a) și art.146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada 2008 – 2012 este sumă totală de .X. lei.

4.) La data de 31 decembrie 2008, in urma inventarierii patrimoniului s-au stabilit lipsuri in gestiune neimputabile in suma de .X. lei pentru care Regia avea obligatia calcularii taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de **.X. lei**, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodată, Regia avea obligația colectării TVA aferentă lipsurilor în gestiune, în perioada 2009 – 2012, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada 2008 – 2012 este în sumă totală de .X. lei.

5.) În anul **2008**, Regia nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** aferentă contravalorii autorizațiilor speciale de transport în suma totală de .X. lei, încălcând prevederile art.137 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, Regia avea obligația colectării TVA aferentă autorizațiilor speciale de transport, în perioada 2009 – 2011, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;

Taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada 2008 – 2011 este în sumă totală de .X. lei.

6.) În anul **2008**, Regia a executat lucrări către diverși beneficiari pentru care a constituit conform contractelor garanții de bună execuție. Pentru garanțiile de bună execuție constituite în procentul prevăzut în contractele încheiate, Regia a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată efectuând înregistrarea în evidența contabilă "4427=4428". Regularizarea s-a efectuat pe măsura încasării facturilor emise taxa pe valoarea adăugată devenind astfel exigibilă prin înregistrarea în evidența contabilă "4428=4427".

Prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă garanțiilor de bună execuție cu exigibilitate la data încasării facturilor emise **Regia a diminuat taxa datorată bugetului statului cu suma de .X. lei**, încălcându-se prevederile art.134*1 alin.1 și alin.4 coroborat cu art.134*2 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Totodată, în anul **2008**, în baza contractelor încheiate cu diverși prestatori pentru executarea lucrărilor, Regia a constituit garanții de bună execuție în procentele prevăzute în aceste contracte, aplicate asupra contravalorii lucrărilor facturate de furnizori efectuând înregistrarea în evidența contabilă "401=167". Pentru aceste garanții de bună execuție regia a diminuat taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în facturile emise

de furnizori efectuand inregistrarea in evidenta contabila:"4428=4426". Regularizarea taxei pe valoarea adaugata deductibila s-a efectuat in perioada in care Regia a achitat facturile emise de furnizori prin inregistrarea in evidenta contabila "4426=4428". **Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata la data platii facturilor emise de furnizori, Regia a diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta anului 2008 cu suma de .X. lei.**

In perioada **iunie-decembrie 2009**, Regia a denaturat taxa pe valoarea adaugata colectata inscrisa in facturile emise pentru lucrarile executate, in sensul majorarii taxei cu suma totala de .X. lei aferenta garantiilor de buna executie constituita conform contractelor incheiate cu beneficiarii lucrarilor executate, efectuand regularizarile la data incasarii garantiilor sau a contravalorii lucrarilor .

Prin colectarea taxei aferente garantiilor de buna executie aspect mentionat mai sus s-au incalcat prevederile art.134*1 alin.1 si alin.4 coroborat cu art.134*2 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. In timpul inspectiei fiscale **s-a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata** aferenta garantiilor de buna executie ajustata de contribuabil eronat cu suma de .X..

In baza contractelor incheiate cu diversi prestatori pentru executarea lucrarilor Regia a constituit garantii de buna executie in procentele prevazute in aceste contracte, aplicate asupra contravalorii lucrarilor facturate de furnizori efectuand inregistrarea in evidenta contabila "401=167". Regia a diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila inscrisa in facturile emise de furnizori, efectuand inregistrarea in evidenta contabila:"4428=4426". Regularizarea taxei pe valoarea adaugata deductibila s-a efectuat in perioada in care regia a achitat facturile emise de furnizori prin inregistrarea in evidenta contabila:"4426=4428". Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata la data platii facturilor emise de furnizori **Regia a diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta anului 2009 cu suma de .X. lei .**

In anul 2010, Regia a efectuat in acelasi mod inregistrarea garantiilor de buna executie, atat pentru facturile emise catre diversi beneficiari, cat si pentru cele primite de la furnizori denaturand cuantumul taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2010. Astfel, prin inregistrarea eronata in evidenta contabila a garantiilor de buna executie **Regia a majorat taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei si taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de .X. lei.**

In anul 2011 Regia a efectuat in acelasi mod inregistrarea garantiilor de buna executie atat pentru facturile emise catre diversi beneficiari cat si pentru cele primite de la furnizori denaturand cuantumul taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2010.

Astfel prin inregistrarea eronata in evidenta contabila a garantiilor de buna executie **Regia a majorat, atat taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei, cat si taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de .X. lei.**

7.) In perioada **01 mai-31 decembrie 2009** contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu combustibilul utilizat de mijloacele de transport din patrimoniul propriu in suma de .X. lei din care considera cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009 suma de .X. lei, fara a ajusta taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta.

Contribuabilul deduce eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta combustibilului utilizat de mijloacele de transport proprii (autoturisme) in suma de **.X. lei** fara limitarea dreptului de deducere, incalcanad astfel prevederile art.145*1 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, Regia a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta combustibilului utilizat de mijloacele de transport proprii (autoturisme), in perioada 2010 – 2011, astfel:

- in anul 2010 in suma de .X. lei;
- in anul 2011 in suma de .X. lei;
- in anul 2012 in suma de .X. lei.

De asemenea, **Regia a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata suma de .X. lei** aferenta ratelor de leasing financiar facturate in anul 2012 pentru autoturisme avand masa pana in 3.500 kg cu pana la 9 scaune inclusiv cel al soferului **in loc de .X. lei** (.X.*50%) nefiind prezentate documente justificative din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile de deducere prevazute de art.145 *1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.45*1 din HG nr.44/23004 privind Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

8.) La data de **24.03.2010** Regia a incheiat contractul nr..X. cu SC .X. SRL avand ca obiect executia si finalizarea lucrarilor de excavatii, terasamente, drumuri si platforme la obiectivul Constructie Parc Eolian .X. 33 kw in localitatea .X.. Pretul lucrarilor se va stabili in functie de lucrarile real executate, iar termenul de finalizare fiind 30.09.2010. Din situatia pusa la

dispozitia organului de inspectie fiscala rezulta ca Regia a emis facturi si a intocmit situatii de lucrari in perioada aprilie-iunie 2010 in suma totala de .X. lei fara TVA. Pentru executarea lucrarilor conform contract nr .X./24.03.2010 (cod lucrare LIP00306) Regia a inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli in suma totala de .X. lei fara TVA, rezultand o diferenta nerecuperata prin intocmirea de situatii de lucrari si facturi fiscale in suma de .X. lei fara TVA.

Între cei doi contribuabili a existat un litigiu pentru recuperarea unui debit restant de .X. lei datorat de SC .X. SRL din suma facturata de .X. lei neachitata integral in urma caruia s-a emis Decizia civila nr..X./03.11.2014 de catre Curtea de Apel .X., sentinta din care rezulta ca solicitarea .X. .X. este nefondata si nereala. Din cele prezentate rezulta ca Regia nu a intocmit situatiile de lucrari si facturi fiscale pentru recuperarea cheltuielilor inregistrate in suma de .X. lei cu TVA aferentă in suma de **.X. lei**, incalcand prevederile art.134*1 alin.7 coroborat cu art.137 alin.1 lit.a din Legea 571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

9.) In luna **mai 2010**, Regia a intocmit situatii pentru lucrarile executate avand ca beneficiar SC .X. SRL conform contract nr..X./2010 in suma totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fiind inregistrate in evidenta contabila in contul 418 "facturi de intocmit".

Ulterior, in luna iunie 2010, Regia a emis factura fiscala nr..X./23.06.2010 in suma totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei si a regularizat eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei prin stornarea acesteia din contul 4427 "*taxa pe valoarea adaugata colectata*" in loc de contul 4428 "*taxa pe valoarea adaugata neexigibila*" unde a fost operata initial, **diminuand astfel taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lunii iunie 2010**. Regularizarea a fost inregistrata in jurnalul de vanzari aferent lunii iunie 2010 la pozitia nr.80.

10.) În luna aprilie 2011, Regia a inregistrat in evidenta contabila in contul 473 "*sume in curs de lamurire*" suma de .X. lei cu TVA deductibilă aferentă în sumă de **.X. lei**, reprezentand contravaloarea combustibilului alimentat de SC .X. SRL conform facturii nr..X./11.04.2011 in valoare totala de .X. lei reprezentând "*suprafete impadurite*".

Ulterior, respectiv luna **iunie 2011**, contribuabilul a regularizat suma de .X. lei prin inregistrarea eronata a acesteia in contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" suportand astfel contravaloarea combustibilului alimentat de prestator fara documente justificative legal intocmite. Prin deducerea eronata a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei s-au incalcat prevederile art.145 alin.2 lit.a) coroborat cu art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

11.) La data de 26.08.2010 Regia a incheiat contractul nr..X. cu Consiliul Local al Comunei .X. avand ca obiect administrarea suprafetei de teren situat in perimetrul Carierei .X.. Pretul administrarii terenului reprezinta 2,2% din valoarea zacamintelor comercializate precum si cantitatea de 2200 tone piatra. Potrivit contractului, plata se va face trimestrial. Contribuabilul a livrat piatra **in anul 2011** Consiliului Local al Comunei .X. pe baza de aviz de insotire marfa in valoare de .X. lei fara a emite facturi fiscale, **diminuand astfel taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei.** Prin livrarea de bunuri respectiv piatra fara intocmirea in baza avizelor de insotire marfa a facturilor fiscale s-au incalcat prevederile art.130 si pct.8 alin 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În același sens a procedat contribuabilul și în **anul 2012**, respectiv a efectuat livrări de piatră cu aviz de însoțire a mărfii fără a emite factura, **diminuând astfel taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei.**

12.) In timpul inspecție fiscale s-a solicitat organelor fiscale teritoriale efectuarea unor **controale incrucisate** pentru stabilirea realitatii si legalitatii tranzactiilor efectuate in perioada 2008-2012, intre .X. .X. si diversi furnizori (existenta resurselor umane, utilajelor, logistica necesara executarii lucrarilor, modul de inregistrare in evidenta contabila si declararea acestora, modul de decontare a serviciilor, orice alte aspecte legate de dintre cele doua societati), din care a rezultat că:

a.) **SC Statiunea de Cercetare-Dezvoltare pentru Pomicultura .X.**, cod fiscal .X., sediul social .X., str..X., jud. .X., in perioada 2008-2012, a livrat catre .X. .X. pomi fructiferi in suma de .X. lei.

b.) SC .X. SRL,cod fiscal .X., sediu social B-dul .X. bl .X., Sc .X., ap. .X., .X.:

- nu functioneaza la .X. iciliul fiscal

-este inactiva din data de 25.04.2014

-prin sentinta nr..X./07.05.2014 a fost deschisa procedura insolventei, administrator judiciar fiind numita .X. SPRL, administrator care, desi a solicitat prin diverse notificari toate documentele din evidenta financiar contabila, nu a intrat in posesia acestora pana la data intocmirii procesului verbal, nefiind posibilă efectuarea controlului incrucisat.

c.) **SC .X. SRL**, cod fiscal .X., sediu social str..X., .X.:

- s-a infiintat in data de 19.07.2011

-are salariati incepand cu data de 01.08.2011

-**utilajele aflate in exploatarea societatii:** o autobasculanta in baza contractului de comodat nr. .X./28.07.2011, autoturism, automobil mixt,

incarcator frontal si wola in baza contractului de comodat nr. .X./28.07.2011, autobasculante 16 to, automacara, incarcator frontal, excavator, buldoexcavator in baza contractului de inchiriere nr .X./30.09.2011 incheiat cu SC .X. SRL, contract de prestari servicii inchiriere utilaje nr .X./21.07.2011 incheiat cu .X., contract de cesiune nr..X./27.07.2011 cu SC .X. SRL prin care se cedeaza contravaloarea deconturilor inchiriere utilaje din luna iulie 2011 urmand ca SC .X. SRL sa factureze .X. prestarile servicii efectuate in luna iulie 2011. SC .X. SRL a facturat catre .X. .X. in lunile iulie-septembrie 2011 suma de .X. lei, din care TVA .X. lei (.X. +.X.).

Din analiza documentelor puse la dispozitie de .X. .X. cu cele constatate si redate in Procesul verbal nr..X./18.05.2011 (fisa furnizorului, contractul nr..X./26.04.2010 incheiat cu SC .X. SRL, fisa furnizorului SC .X. SRL) s-au constatat urmatoarele:

-conform art.9.1 si art.10.2 din contractul nr..X./26.04.2010 "*modificarea clauzelor contractuale se face prin acte aditionale*", contractul poate fi "*denuntat unilateral la data aparitiei unor circumstante care nu au putut fi prevazute la data incheierii contractului si care conduc la modificarea clauzelor contractuale*". In acest sens cesiunea catre SC .X. SRL a contravalorii prestatiei efectuate in luna iulie 2011 catre beneficiarul .X. cu preluarea tuturor drepturilor si obligatiilor ce decurg din aceasta, contravine prevederilor contracului nr..X./26.04.2010 si actului aditional nr. .X./15.04.2011 incheiat intre SC .X. SRL si RAJD .X..

De asemenea, SC .X. SRL a emis catre .X. factura pentru prestari servicii aferente lunii septembrie 2011 sub nr. .X./30.09.2011 in suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, efectuate cu o parte din utilaje apartinand SC .X. SRL desi contractul intre cei doi parteneri a fost incheiat in data de 30.09.2011 sub nr. .X..

Din evidenta contabila a .X. (fisa furnizorului SC .X. SRL) referitoare la valoarea facturilor emise de furnizorul de prestari servicii, comparativ cu cele constatate prin Procesul verbal nr .X./18.05.2015, a rezultat ca SC .X. SRL a emis factura nr. .X./31.08.2011 in valoare de .X. lei, fara TVA (neinregistrata in fisa analitica a furnizorului SC .X. SRL) reprezentand prestari servicii aferente lunii august 2011 cu utilaje apartinand SC .X. SRL, desi contractul de inchiriere nr..X. a fost incheiat intre cei doi parteneri in data de 30.09.2011.

.X. .X. a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si a inregistrat pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal suma de .X. lei, fara a detine documente justificative din care sa rezulte ca prestatiile au fost efectiv realizate avand in vedere faptul ca SC .X. SRL nu detinea in lunile iulie-septembrie 2011 mijloacele necesare efectuarii prestatiiilor facturate, incalcand astfel prevederile art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) coroborat

cu art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au recalculat taxa pe valoarea adaugata deductibila si cheltuielile deductibile ale .X. .X. în suma totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei (.X.+X.+X.).

d.) SC .X. SRL, cod fiscal .X., sediu social .X., str..X.:

-s-au constatat deficiente privind modul de inregistrare a achizitiilor de fier vechi de la .X. .X. fapt pentru care organul fiscal a sanctionat societatea cu amenda.

e.) SC .X. SRL, cod fiscal .X., sediu social localitatea .X., judetul .X. .X.

-s-a constatat ca societatea nu a declarat tranzactiile derulate cu .X. .X. in anul 2008 prin declaratia informativa 394. Organul de inspectie fiscala a emis Dispozitie de masuri In timpul inspectiei fiscale nu au fost stabilite constatari cu consecinte fiscale.

f.) SC .X. SRL, cod fiscal .X., sediu social sat .X., jud .X.. În urma verificarilor efectuate de organele de inspectie din cadrul AJFP .X. s-a intocmit procesul verbal nr..X./24.03.2015 transmis cu adresa nr..X./24.03.2015 si inregistrat la DGAMC sub nr..X./01.04.2015 din care reiese faptul ca nu s-au constatat deficiente.

g.) SC .X. SRL, cod fiscal .X., sediu social .X., bl .X., Jud. .X. a incalcat prevederile art.21 alin.1, art.34 alin.1, art.35 alin.1 si respectiv art.134^1 alin.7, art.145 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, datorita emiterii facturilor fiscale ulterior intocmirii proceselor verbale de receptie si a situatiilor de lucrari semnate de beneficiar.

h.) SC .X. SRL, cod fiscal .X.

-in baza contractelor incheiate cu .X. .X. pentru executia unor lucrari de constructie si reabilitare drumuri, SC .X. SRL care nu detinea forta de munca, utilaje si logistica necesara, a subcontractat lucrarile catre SC .X. SRL. Conform Procesului verbal nr .X./30.03.2015, in urma verificarilor efectuate la SC .X. SRL nu s-au stabilit deficiente cu consecinte fiscale.

i.) SC .X. SA, cod fiscal .X., sediul social .X. prelungire nr .X., .X., pâna la data intocmirii prezentului raport de inspectie fiscala nu s-au transmis rezultatele controlului solicitat.

Ca urmare, s-a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2012, rezultand urmatoarele:

taxa pe valoarea adaugata deductibila control = .X. lei

taxa pe valoarea adaugata colectata control = .X. lei

taxa pe valoarea adaugata de plata control = .X. lei

taxa pe valoarea adaugata de plata societate = .X. lei

diferente suplimentare control = .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat pentru perioada 2008-2012 în sumă totală de .X. lei, s-au calculat dobanzi de întârziere .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. PROCEDURA

1. Referitor la argumentul contestatarii conform căruia odată cu reanalizarea cheltuielilor organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să reconsidere și veniturile aferente acestora, organul de soluționare a contestației reține că Regia deși invocă reconsiderarea veniturilor nu precizează categoriile de cheltuieli neacceptate la deducere la care se referă.

Mai mult, majoritatea cheltuielilor care nu au fost acceptate la deducere pe considerentul că, fie nu sunt justificate cu documente, fie documentele prezentate nu au calitatea de document justificativ, atât timp cât nu au fost

prezentate alte documente decât cele analizate de organele de inspecție fiscală de natură să infirmе constatările acestora, măsura dispusă este legală.

De reținut este faptul că deși contestatara susține că trebuiau recalulate și veniturile nu prezintă în susținere situații de calcul din care să rezulte concret cuantumul veniturilor aferent fiecărei categorii de cheltuieli însoțite de documente care să justifice aceste situații.

De asemenea, se reține că prin contestație nu se precizează dacă se solicită recalcularea veniturilor impozabile înregistrate în contabilitate, iar în ceea ce privește veniturile impozabile precizăm că recalcularea acestora are loc la momentul la care devin incidente prevederile art.19 și art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea acestora.

2. Referitor la argumentul contestatarei potrivit căruia pe perioada supusă inspecției fiscale 2008-2012, TVA a avut cote standard diferite de impozitare, respectiv 19% și 24%, iar baza impozabilă stabilită suplimentar este de .X. lei la care a fost stabilită TVA suplimentară de plată în cuantum de .X. lei rezultă că a fost aplicată numai cota standard de 24%, deși până în luna iunie 2010 cota standard era de 19% și consideră că ar trebui reverificat modul de aplicare a cotei, respectiv refacerea calculului TVA, organul de soluționare a contestației reține că din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au aplicat cota de taxă pe valoarea adăugată legală, spre exemplu:

- la pag.21 din raportul de inspecție fiscală, anul 2008, pct.a) combustibil alimentat terți .X. lei cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 19\% = .X. \text{ lei}$);
- la pag.25 din raportul de inspecție fiscală, anul 2010, pct.a) combustibil alimentat terți .X. lei cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 24\% = .X. \text{ lei}$), de unde reiese că nu a fost aplicată numai cota de 24% așa cum susține scontestatară.

3. În ceea ce privește argumentul contestatarei conform căruia nu i-au fost comunicate toate anexele la raportul de inspecție fiscală organul de soluționare reține că anexele la care face referire contestatară reprezintă, în principal, copii ale documentelor prezentate de însăși contestatară organelor de inspecție fiscală, fapt pentru care nu poate fi reținut argumentul în soluționarea favorabilă a cauzei, chiar și în cazul de necomunicare a acestora nefiindu-i provocată vreo vătămare în sensul îngrădirii dreptului la apărare.

În consecință, având în vedere faptul că argumentele aduse de contestatară pe procedura de efectuare a inspecției fiscale au fost respinse, se va trece la fondul cauzei.

B. FOND

1.) Referitor la:

-impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul ce trebuia suportat de prestatori în sumă de .X. lei (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2010-.X. lei, 2011-.X. lei, 2012-.X. lei), precum și taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul ce trebuiau suportat de prestatori (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2010-.X. lei, 2011-.X. lei, 2012-.X. lei), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu

privire la deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul necesar utilajelor, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora în condițiile în care, din contractele de prestări servicii, de închiriere utilaje și de execuție lucrări rezultă că aceste cheltuieli se suportă de prestator, iar contribuabilul nu face dovada cu documente că a recuperat de la prestatori contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul

- impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu combustibilul alimentat de SC .X. SRL, precum și taxa pe valoarea adăugată dedusă în anul 2011 în sumă de .X. lei aferentă acestor cheltuieli, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care, Regia nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste cheltuieli trebuiau suportate de contestatară și nu de către prestatorul SC .X. SRL.

În fapt, în perioada verificată, .X. a încheiat contracte de prestări servicii, de închirieri utilaje și de executare a unor lucrări cu diversi prestatori. Potrivit prevederilor contractuale, prestatorul avea obligația de a asigura cantitatea de carburant necesară utilajelor, la art.6 din contracte fiind prevăzut că *"prestatorul are obligația de a asigura cantitatea de carburant necesară funcționării utilajelor [...]"*. Cu toate acestea beneficiarul .X. a asigurat cantitatea de carburant fără a prezenta documente legal întocmite, înregistrând consumurile pe cheltuieli deductibile, diminuând astfel profitul impozabil cu suma totală de **.X. lei**, defalcată pe ani fiscali, astfel:

- în anul 2008 în suma de .X. lei;
- în anul 2009 în suma de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

De asemenea, Regia a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, fără documente justificative privind livrarea și recuperarea acestor cheltuieli de la prestatori, în sumă totală de **.X. lei**, defalcată pe ani fiscali astfel:

- în anul 2008 în sumă de .X. lei;
- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

Totodată, în luna aprilie 2011, Regia a înregistrat în evidența contabilă în contul 473 *"sume în curs de lamurire"* suma de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea combustibilului alimentat de SC .X. SRL conform facturii nr..X./11.04.2011 în valoare totală de .X. lei emisă pentru lucrări de *"suprafete împadurite"*.

Ulterior, în **luna iunie 2011**, contribuabilul a regularizat suma de **.X. lei** prin înregistrarea eronată a acesteia în contul 628 *"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"* suportând astfel contravaloarea combustibilului alimentat de prestator, fără să prezinte documente justificative legal întocmite și procedând la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu s-au acceptat la deducere la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli și nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

De asemenea, sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care, la art.6, precizează:

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

Conform prevederilor legale mai sus invocate înregistrarea și deducerea cheltuielilor, la beneficiar, se efectuează în baza unor documente ce dobândesc calitatea de documente justificative.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

și ale 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ conform căror:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu

alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din constatări reiese că Regia a înregistrat cheltuieli cu combustibilul necesar pentru utilaje în condițiile în care potrivit contractelor încheiate cu diversi prestatori se prevede că aceste cheltuieli sunt suportate de către prestatori și nu de către beneficiar.

Din analiza documentelor prezentate de .X. la contestație (2 dosare cu contracte și opt dosare cu documente - facturi emise de prestatori, deconturi și alte documente justificative privind combustibilul) rezultă următoarele:

Din **contractele de prestări servicii închiriere utilaje** analizate reiese că tariful de închiriere pe fiecare utilaj închiriat este stabilit în sumă fixă/oră cu mențiunea expresă „*cu combustibilul prestatorului*”.

Spre exemplu:

EX. 1.) La art.2 „*Obiectul și prețul contractului*”, pct.2.1 din Contractul de

închiriere utilaje nr..X./01.04.2008 încheiat cu SC .X. SRL se prevede:

„*Tariful stabilit în urma negocierii Ofertei de preț nr.3078 din 17.04.2008 a prestatorului, pentru închirierea „Închirierea a 2 utilaje tip cilindru vibrocompator Puma 181 și Sicom 2000”.*

-100 lei/ora – perioada de acționare, cu combustibilul prestatorului;

-30 lei/ora – perioada de staționare;

Tariful nu conține TVA.”

EX.2.) La art.4 „*Valoarea contractului*” din Contractul de închiriere utilaje nr..X./29.03.2011 încheiat cu SC .X. SRL se prevede: „*Tarifele se vor stabili în funcție de tipul de lucrare și amplasamentul acesteia. Tarifele vor include și cheltuielile cu carburanții și lubrefianții*”.

Contractul nr..X./03.04.2009 încheiat cu SC .X. SRL și actul adițional nr. .X./2009 prevede că prestatorul va asigura cantitatea de combustibil necesară, la inspecția fiscală fiind stabilite debite suplimentare începând cu luna noiembrie 2009 având în vedere că valabilitatea contractului încetează cu data de 31.10.2009.

În ceea ce privește Contractul nr..X./21.07.2011 încheiat cu SC .X. SRL având ca obiect închirierea de utilaje și mijloace auto, s-au stabilit debite suplimentare pe perioada iunie – decembrie 2012 având în vedere că valabilitatea contractului a expirat.

În ceea ce privește contractele încheiate cu SC .X. SRL având ca obiect închiriere utilaje (contractele nr..X./19.07.2011, .X./19.07.2011, nr..X./25.07.2011, nr..X./25.07.2011, nr..X./29.03.2011) acestea prevăd că tarifele vor fi stabilite după semnarea contractelor de modernizare și vor include combustibilul și lubrifianții, fără ca societatea să prezinte la inspecția fiscală actele adiționale încheiate din care să rezulte tarifele negociate.

Din **contractele de prestări servicii** analizate reiese că nu există prevederi cu privire la alimentarea cu combustibil.

Spre exemplu:

EX. 1.) La art.2 „*Obiectul și prețul contractului*”, pct.5 din Contractul de prestări servicii nr..X./27.01.2007 încheiat cu SC .X. SRL se prevede:

„*Prețurile convenite pentru îndeplinirea contractului, plătibile prestatorului de către achizitor sunt următoarele:*

- pentru derocare mc piatră brută : 5.65 lei/mc;

-pentru lucrări auxiliare (îndreptare front, derocare pinteni, deschidere treaptă etc.) 54,24 lei/ml gaură forată.

Prețurile vor fi ferme pe toată durata desfășurării prezentului contract”.

În ceea ce privește contractele de prestări servicii încheiate cu SC .X. SRL, respectiv nr..X./06.09.2010, nr..X./15.04.2010 și nr..X./08.11.2010

având ca obiect operațiuni de împădurire și întreținere păduri, respectiv lucrări de plantare perdele de protecție a drumurilor, acestea prevăd că se va alimenta de la beneficiar combustibilul și se va scădea din prestația din luna în curs. Prin adresa nr. .X./29.01.2016 organele de inspecție fiscală precizează că nu au fost diminuate prestațiile cu valoarea combustibilului alimentat.

În ce privește **contractele de cesiune lucrări**, de asemenea, acestea nu conțin prevederi legate de utilaje și consumul de carburant. Ex.Contractul de cesiune lucrări nr..X./17.10.2012 încheiat cu SC .X. SRL.

Referitor la cele opt dosare cu documente - facturi emise de prestatori, deconturi și alte documente justificative privind combustibilul din analiza acestora se reține că sunt prezentate copii ale facturilor emise de prestatori, borderourilor de prestări servicii, deconturilor prestări servicii utilaje, deconturilor prestări servicii transport, situațiilor de plată, deconturilor de închiriere utilaje și proceselor verbale de forare-derocare, documente care justifică serviciile/lucrările contractate dar care nu justifică faptul că societatea a reținut din valoarea prestației/lucrării contravaloarea combustibilului alimentat de la beneficiar și care trebuia suportat de prestator.

Ca urmare, se reține că la inspecția fiscală Regia a prezentat situația consumurilor de combustibil întocmită pe propria răspundere, la stabilirea debitelor suplimentare avându-se în vedere contractele de prestări servicii și situațiile cuprinzând consumurile pe fiecare prestator, precum și cele recuperate prin diminuarea sumelor facturate de prestatori în perioada verificată.

Astfel, ca urmare a analizei efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că unele contracte au prevederi referitoare la modalitatea de alimentare și recuperare a contravalorii combustibilului pentru utilajele închiriate, altele nu conțin sau nu au ca obiect închirierea de utilaje ci prestarea de servicii cu utilajele prestatorului.

Prin adresa nr..X./29.01.2016 organele de inspecție fiscală precizează că în situațiile în care aceste contracte prevăd suportarea pe cheltuiala .X. a contravalorii combustibilului, la inspecția fiscală nu s-au stabilit debite suplimentare, de exemplu: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL etc..

De asemenea, în ceea ce privește contractele ce au ca obiect închirierea unor utilaje a căror alimentare cu combustibil este suportată parțial de prestator și parțial de beneficiar, în baza situației întocmită de contribuabil pe propria răspundere s-au stabilit debite suplimentare pentru partea care trebuia suportată de prestator prin scăderea din contravaloarea prestației și

nu a fost recuperată.

În situațiile în care contractele de prestări servicii și de cesiune nu au prevăzut punerea la dispoziție de combustibil pe cheltuiala beneficiarului sau prestatorului și cu toate acestea utilajele au fost alimentate, au fost stabilite debite suplimentare la nivelul contravalorii consumului prezentat de contribuabil.

Cele precizate de către organele de inspecție fiscală în adresa nr..X./29.01.2016 sunt confirmate de anexa 4 la raportul de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate se reține că la stabilirea cheltuielilor cu combustibilul, nedeductibile la calculul profitului impozabil, au fost avute în vedere toate aspectele relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscală, iar documentația prezentată de contestatară nu este de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală așa cum s-a prezentat mai sus, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*.

În ceea ce privește contravaloarea combustibilului în sumă de .X. lei alimentat de SC .X. SRL înregistrată în contul 628 *”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* și suportată de Regia pe cheltuieli, aferentă facturii nr..X./11.04.2011 emisă pentru lucrări de *“suprafete impadurite”*, înregistrată inițial în contul 473 *„sume în curs de lămurire”* contestatara nu prezintă documente din care să rezulte că aceste cheltuieli cu combustibilul intrau în responsabilitatea beneficiarului și nu a prestatorului SC .X. SRL.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli cu combustibilul, așa cum s-a prezentat mai sus, din documentele prezentate la inspecția fiscală și cele prezentate la contestație a rezultat că acestea nu sunt de natură să justifice că aceste cheltuieli cu combustibilul erau în sarcina beneficiarului, respectiv că beneficiarul a recuperat aceste cheltuieli de la prestatori prin reținerea sumei din contravaloarea prestației datorată acestora.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege, respectiv nejustificarea cu documente că achizițiile de combustibil intrau în sarcina beneficiarului și nu a prestatorului, respectiv nu au fost prezentate documente din care să rezulte că beneficiarului a recuperat contravaloarea combustibilului din contravaloarea prestației, se reține că mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală că Regia nu justifică achizițiile de combustibil ca fiind în scopul operațiunilor sale taxabile și deci, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul ce trebuia suportat de prestatori sau recuperat de către beneficiari de la aceștia în sumă de .X. (.X. lei + .X.) lei și pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. (.X. + .X.) lei aferentă acestora.**

2.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu lipsurile din gestiune neimputabile în sumă de .X. lei (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2011-.X. lei, 2012-.X. lei), precum și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2010-.X. lei, 2011-.X. lei, 2012-.X. lei), aferentă acestor cheltuieli, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu lipsurile din gestiune neimputabile, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care contestatara nu se justifică cu documente că acestea reprezintă pierderi tehnologice.

Perioada verificată:

impozit pe profit: 2008 – 2009, 2011-2012;

TVA :2008 – 2012.

În fapt, în perioada verificată, .X., urmarea inventarierii anuale a patrimoniului, s-au constatat lipsuri în gestiune neimputabile, conform proceselor verbale ale comisiei centrale de inventariere, care nu au fost avute în vedere de către contribuabil la calculul profitului impozabil ca și cheltuieli

nedeductibile, încălcându-se prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei**, defalcate pe ani fiscali astfel:

- în anul 2008 în sumă de .X. lei
- în anul 2009 în suma de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei;

De asemenea, s-a constatat că Regia avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor lipsuri în suma de **.X. lei**, defalcată pe ani fiscali, astfel:

- în anul 2008 în sumă de .X. lei;
- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

și ale pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de prevederile legale de mai sus cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c).”

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Conform prevederilor pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“4) În sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”

Începând cu data de 01.01.2010 prevederile pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, devin pct.6(5) și se completează cu pct.6(6) astfel:

“6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art.145 alin. (2) sau, după caz, ale art.147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, neimputabile, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, se reține că pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, însă pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

Potrivit constatărilor, .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil lipsurile în gestiune neimputabile stabilite prin procesele verbale ale comisiei centrale de inventariere în condițiile în care, potrivit legii fiscale, în situația în care nu are încheiate contracte de asigurare, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Prin contestație Regia susține că acestea reprezintă pierderi tehnologice constând în diverse sorturi de piatră, amestecuri de piatră, nisip etc. rezultate ca urmare a fabricării altor produse (sorturi de piatră, amestecuri, criblură etc.), precum și distanței în timp între producție și inventariere în care, în urma acțiunii factorilor climaterici se produce uscarea, tasarea etc. și reprezintă cheltuieli deductibile conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de argumentul contestatarii se reține că la art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

iar la pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate pierderile tehnologice trebuie cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Or, atât timp cât contestatara nu a prezentat documente din care să reiasă că aceste lipsuri în gestiune neimputabile se încadrează în normele de consum proprii fabricării altor produse susținerea conform căreia aceste lipsuri în gestiune reprezintă pierderi tehnologice nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației.

Ca urmare, în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală stabilind ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil lipsurile în gestiune neimputabile, constatate la inventariere și înscrise în procesele verbale de inventariere ale comisiei centrale de inventariere.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dispusă a fi colectată în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune *“cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c)”* în condițiile în care la art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”, se rețin următoarele:

Bunurile sunt constatate lipsă în gestiune în urma inventarierii, potrivit pct.1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1753/2004, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii

elementelor de activ și de pasiv, până la data de 08.10.2009, respectiv pct.1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că, Regia nu face dovada că bunurile constatate lipsă în gestiune se încadrează în excepțiile prevăzute de lege astfel încât această operațiune să nu constituie livrare de bunuri, respectiv că reprezintă bunuri distruse ca urmare a unor cauze de forță majoră sau bunuri pierdute ori furate, dovedite legal.

Contestatarul susține că lipsurile în gestiune neimputabile reprezintă pierderi tehnologice rezultate din procesul de fabricație fără însă, să prezinte documente din care să rezulte că acestea se încadrează în normele de consum proprii.

Astfel se reține că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pierderile tehnologice care se încadrează în limita normei interne de consum nu sunt considerate ca fiind operațiuni de livrare de bunuri, ci numai pierderile tehnologice care depășesc limita normei interne reprezintă livrări de bunuri taxabile.

Or, atât timp cât Regia nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste lipsuri în gestiune reprezintă pierderi tehnologice care se încadrează în normele de consum proprii, organul de soluționare a contestației reține constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia lipsurile din gestiune neimputabile reprezintă operațiuni asimilate livrărilor de bunuri cu plată conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, pentru care contribuabilul avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu lipsurile din gestiune neimputabile în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă acestora.**

3.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2010-.X. lei, 2011-.X. lei, 2012-.X. lei) înscrise în facturi ce nu au calitatea de document justificativ, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2010-.X. lei, 2011-.X. lei, 2012-.X. lei) aferentă acestora, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi ce nu au calitatea de document justificativ în condițiile în care în facturile de achiziții nu sunt completate integral/partial datele privind "*cumpărătorul*", iar contestatara nu face dovada că a efectuat corectarea facturilor în conformitate cu prevederile legale fiscale.

Perioada verificată:2008-2012.

În fapt, în perioada verificată, .X. a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile fiscal suma totală de .X. lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la diversi furnizori în baza facturilor care nu îndeplinesc condițiile de document legal întocmit, respectiv **nu contin datele de identificare ale cumparatorului, datele fiind incorecte sau incomplete** (ex. facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL etc). S-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.155 alin.(5) lit.e) și f), art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de **.X. lei**, defalcată pe ani fiscali astfel:

- în anul 2008 în sumă de .X. lei;
- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

De asemenea, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în suma de **.X. lei**, defalcată pe ani fiscali, astfel:

- în anul 2008 în sumă de .X.+X. lei;
- în anul 2009 în sumă de .X. lei+.X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei+.X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei+.X. lei
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor.

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

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Conform art.1 din OMFP Nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, text în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- *denumirea documentului;*
- *denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- *numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- *menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din .X.eniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că persoana impozabilă, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, **ale cumpărătorului de bunuri sau servicii**, după caz;*

*f) **numele și adresa cumpărătorului**, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*

respectiv art.155 alin(5) lit.f) din același act normativ așa cum a fost modificat prin OUG nr.109 din 7 octombrie 2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“f) **denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor**, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”*

Conform prevederilor legale de mai sus unul din elementele minimale obligatorii ce trebuie înscrise în factura de achiziție în vederea justificării operațiunii este *“denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare”* al cumpărătorului/ beneficiarului.

Din constatări se reține că în facturile de achiziție nu sunt completate/sunt completate parțial cu datele privind cumpărătorul/beneficiarul.

Ca urmare, nefiind respectate prevederile legale incidente facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu achizițiile de bunuri înscrise în facturi ce nu au completate toate datele obligatorii prevăzute de legea fiscală și care nu au calitatea de documente justificative reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, respectiv condiția de formă constând în deținerea unei facturi în original completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege și să se facă dovada cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aceea de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, completată cu informațiile obligatorii, printre care și "*denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare*" al cumpărătorului/beneficiarului nu este respectată.

În consecință, nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de legea fiscală contribuabilul nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia în timpul inspecției fiscale a procedat la corectarea acestor informații prin încheierea de Procese verbale de îndreptare a erorilor materiale, pe care le anexează la contestație, împreună cu copii ale facturilor în care sunt înscrise datele cumpărătorului și este aplicată ștampila emitentului, organul de soluționare a contestației reține că art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art.138 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin.(1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art.145 – 147²”.

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea se efectuează astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,
- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Ca urmare, contestatara nu a procedat în conformitate cu prevederile legale referitoare la corectarea facturilor astfel că documentele prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor din facturi ce nu îndeplinesc condițiile de document justificativ în sumă de .X. lei și**

pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei aferentă acestora.

4.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de .X. lei

Perioada verificată 2008-2012.

4.a) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de .X. lei (2008—.X. lei, 2009- .X. lei, 2010-.X. lei, 2012- .X. lei) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (2008-.X. lei, 2009-.X. lei, 2010-.X. lei, 2012 -.X. lei) aferentă acestora, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii facturate de diverși prestatori în condițiile în care documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate.

Perioada verificată:2008 -2010 și anul 2012

În fapt, în perioada verificată .X. .X. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor lucrări și prestări servicii fără a prezenta documente justificative respectiv, situații de lucrări, devize, etc. din care să rezulte prestarea efectivă și oportunitatea acestor lucrări.

Astfel, în anul 2008 a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând lucrări și prestări servicii fără documente justificative din care să rezulte realitatea și exactitatea acestora, iar în anul 2009 a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei din facturi de prestări servicii emise de SC .X. SRL.

În perioada mai-decembrie 2010 .X. .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei, reprezentând contravaloare prestări servicii fără să prezinte documente din care să rezulte prestarea efectivă, iar în anul 2012 a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei din factura nr..X./28.12.2012 reprezentând prestări servicii montaj 550 buc. solarii de legume emisă de SC .X. SRL în baza Contractului nr..X./20.12.2012, conform Programului

Consiliului Județean .X. „consumăm produse românești”. Pentru justificare s-a prezentat procesul verbal de recepție nr..X./27.12.2012 și un Centralizator cu solariile montate în anul 2012.

Prin neprezentarea documentelor justificative nu s-au respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare astfel că, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestările de servicii pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice prestarea efectivă în sumă de **.X. lei**, defalcată pe ani fiscali astfel:

- 2008-.X. lei;
- 2009-.X. lei;
- 2010-.X. lei;
- 2012 -.X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Totodată, potrivit prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. "

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

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

operațiuni taxabile;".

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin.(1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei".

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]"

EX.1. Este prezentat Contractul de cesiune de lucrări nr..X./18.11.2008 încheiat de .X. cu SC .X. SRL, facturile nr..X./08.12.2008 și nr..X./21.12.2008 emise de cesionar și centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv din care reiese valoarea totală a lucrărilor de .X. lei (.X. mii euro). Din compararea centralizatorului cu facturile prezentate rezultă că s-a facturat suma de .X. lei, mai puțin decât valoarea contractată. De asemenea, nu sunt prezentate situații de lucrări și devize de cheltuieli acceptate de beneficiar din care să rezulte prestarea efectivă a lucrărilor contractate, respectiv facturate. Din anexa la raportul de inspecție fiscală reiese că au fost luate în calcul facturile nr..X./08.12.2008 și nr..X./03.06.2008, factura nr..X./21.12.2008 anexată neavând relevanță pentru soluționarea cauzei.

EX.2. Sunt prezentate facturi de „*prestări servicii TV NEPTUN conform contract nr.E 1150*” emise de SC .X. NEPTUN SRL, procese verbale, desfășurător pe luna decembrie privind producția de materiale informative, orarul cu perioada de difuzare a spotului publicitar, raport de execuție, fără a fi prezentat contractul încheiat cu această societate.

Totată, sunt prezentate documente disparate, respectiv.

- calculație de preț și desfășurător de lucrări semnate și ștampilate de SC .X. SRL fără a fi prezentate contract, situații de lucrări, devize de cheltuieli etc.;
- factura nr..X./30.06.2008 emisă de SC .X. SRL;
- Borderou pentru lucrarea „*Întreținere drumuri comuna Albești*” și situația de plată-deviz pe luna iunie 2008 ștampilate de SC .X. SRL;
- facturi, situații de lucrări, devize, oferta de preț lista consumurilor de materiale semnate de SC .X. SRL fără a se prezenta contractul încheiat;
- proces verbal, borderoul realizărilor pe luna noiembrie 2008 și lista de materiale ștampilate de SC .X. SRL,;
- o situație de plată pe luna iuni 2010 ștampilată de SC .X. COM SRL;
- Situație de lucrări-drumuri comuna Deleni ștampilată de SC .X.ICE SRL;
- celelalte documente prezentate la contestație nu sunt lizibile.

Cea mai mare parte a documentelor sunt reprezentate de facturi emise de SC .X. SRL în care este menționat „*prestații conform decont anexă*”, „*prestații conform anexă*”, fără a fi prezentate anexele menționate, fișa furnizorului pe perioada 2010-2012, fără a fi prezentate alte documente cum sunt contracte, situații de lucrări, deconturi de cheltuieli etc. din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate.

De asemenea, se reține că în perioada mai-decembrie 2010 .X. .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând contravaloare prestări servicii fără sa prezinte documente din care să rezulte prestarea efectivă, iar în anul 2012 a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei

din factura nr..X./28.12.2012 reprezentând prestări servicii montaj 550 buc. solarii de legume emisă de SC .X. SRL în baza Contractului nr..X./20.12.2012, conform Programului Consiliului Județean .X. „*consumăm produse românești*”. Pentru justificare s-a prezentat procesul verbal de recepție nr..X./27.12.2012 și un Centralizator cu salariile montate în anul 2012 fără a se prezenta situații de lucrări, devize de cheltuieli etc.

Față de cele de mai sus organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor contractate.

Având în vedere prevederile legale incidente pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile conform cărora este necesară îndeplinirea cumulativă a celor două condiții impuse de lege, respectiv justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor și justificarea necesității achiziționării acestora, nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de legea fiscală aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum s-a precizat mai sus, din documentele prezentate la inspecția fiscală și cele prezentate la contestație a rezultat că acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate de prestatori.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege, respectiv nejustificarea cu documente a prestării efective a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală că regia autonomă nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii facturate.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21) și nu la Titlul VI– Taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că întrădeavăr prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea

fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studii de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei aferentă acestora.**

4.b) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu achiziții de pomi fructiferi, trandafiri și lucrări de întreținere livezi și prestări servicii și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestora, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate care au fost motivele pentru care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare pentru achiziția a 15.000 pomi care se regăsesc în stoc și pentru achiziția a 2.223 pomi care au fost declarați inapți și distruși prin tocare.

Perioada verificată :2010-2012.

În fapt, la data de **24.03.2010**, .X. a încheiat contractul nr..X., înregistrat sub nr..X./24.03.2010, cu Stațiunea de Cercetare Dezvoltare pentru Pomicultura având ca obiect achiziția de pomi fructiferi. În baza acestui contract furnizorul a livrat 900 buc. pomi pentru care a emis facturi în luna aprilie 2010 în suma totală de .X. lei, din care TVA .X. lei.

La data de **29.11.2010** s-a încheiat un alt contract de vânzare-cumpărare nr..X. înregistrat sub nr..X./15.12.2010 având la baza "*Programul județean de cercetare și refacere a plantațiilor de pomi fructiferi*" aprobat prin HCJC nr.300/21.10.2010, cu valabilitate estimată de 3 ani, în urma căruia în luna decembrie 2010 .X. a achiziționat 17.440 buc. pomi fructiferi cu valoarea totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, în anul 2011 a achiziționat 76.352 buc pomi și 2.775 trandafiri cu o valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei și în anul 2012 a achiziționat .X. buc. pomi și 866 trandafiri cu o valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, conform fișei contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*".

Pretul de achizitie conform contract este de 20 lei/buc, inclusiv TVA. Cantitatea totala achizitionata in perioada 2010-2012 a fost de .X. buc pomi fructiferi si 3.641 trandafiri, conform situatiilor prezentate de regie.

Conform situatiei prezentată, in cadrul programului judetean s-au predat pomi fructiferi si trandafiri, pe baza unor procese verbale catre primariile din Judetul .X., persoane fizice, persoane juridice etc. astfel:

- decembrie 2010 =13.290 buc pomi fructiferi;

- anul 2011 = 70.624 pomi si 2.775 trandafiri:

- anul 2012 = 28.546 pomi;

TOTAL =112.460 pomi si 2.775 trandafiri.

Din situatiile prezentate, a rezultat că la 31 decembrie 2012 au fost insilozati 29.156 buc si au fost constatati inapti pentru plantare in perioada 2010-2012 cantitatea de 2.223 buc, fiind distrusi prin tocare conform proceselor verbale de distrugere intocmite de sectia agrosilvica din cadrul .X..

Din fisa de magazie a contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*" rezulta ca la 31.12.2012 stocul este de 15.000 buc fiind in neconcordanta cu procesul verbal de insilozare.

Din situatiile prezentate, respectiv centralizatoare pomi plantati in cadrul programului, procese verbale de predare-primire, fisa contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*", fise de magazie, rezulta urmatoarele:

- cantitatea de 900 buc pomi fructiferi a fost achizitionata si inregistrata pe cheltuieli nefiind cuprinsa in program (programul a fost aprobat la data de 21.10.2010 prin HCJC cu incepere din 2011);

- procesele verbale de predare primire intocmite in luna decembrie 2010 nu au numar de inregistrare, nu specifica soiurile de pomi fructiferi, locul unde vor fi plantati si care este scopul predarii;

- procesele verbale intocmite pentru anul 2011 nu au numar de inregistrare, nu specifica soiurile, locul unde vor fi plantati, datele de identificare ale persoanei care primeste;

-neconcordanta intre cantitatea ramasa in stoc la sfarsitul anului 2012 conform fisei de magazie a contului 3025 "*Semințe și materiale de plantat*" si procesul verbal incheiat intre SC .X. SRL si .X. privind insilozarea cantitatii de 29.156 buc pomi fructiferi, fara a se preciza insa locul de insilozare;

- in perioada 2010-2012 .X. a infiintat in sectiile proprii conform situatiei prezentate livezi plantand 5.712 buc pomi altoiti (nu se specifica soiurile), fara a le inregistra in evidenta contabila ca imobilizari "plantatii". Pentru intretinerea acestora, .X. a incheiat acte aditionale (ex.3,4,5) de completare a obiectului la contractul nr..X./15.04.2010 cu SC .X. SRL, in baza caruia in perioada 2011-2012 acesta factureaza prestatii de intretinere in suma totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei. Anexele la facturile emise de

prestator nu contin date privind numarul de personal utilizat, in ce a constat efectiv prestatia realizata, locul si suprafetele unde s-au executat lucrarile, alte date din care sa rezulte ca prestatia a fost efectiv realizata.

In cadrul programului, .X. a emis facturi pentru infiintare livezi in perioada 2011-2012 catre CJC in suma totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Fata de cele prezentate s-a procedat la recalcularea, pentru perioada 2010-2012, a taxei pe valoarea adaugata și a profitului impozabil.

Astfel, s-a diminuat taxa pe valoarea adaugata dedusa de Regie in suma totala de .X. lei (.X.+X.) aferenta achizitiilor de pomi fructiferi si a lucrarilor de intretinere livezi efectuate de SC .X. SRL, precum si majorarea profitului impozabil cu suma de .X. lei (pomi fructiferi .X.+X. prestatii intretinere livezi).

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Conform prevederilor legale de mai sus sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale

taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în anul 2010 .X. a achiziționat .X. buc pomi fructiferi și 3.641 trandafiri în sumă de .X. lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, în baza Contractului nr..X./15.04.2010 încheiat cu SC .X. SRL, .X. a contractat servicii de întreținere livezi în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ce privește achizițiile de pomi fructiferi și trandafiri, din constatări se rețin următoarele:

Din fisa de magazie a contului 3025 *“Semințe și materiale de plantat”* a rezultat ca la 31.12.2012 stocul este de 15.000 buc fiind în „neconcordanță cu procesul verbal de insilozare”.

De asemenea, din situațiile prezentate la inspecția fiscală a rezultat ca au fost constatați inapți pentru plantare, în perioada 2010-2012, cantitatea de 2.223 buc, fiind distrusi prin tocare conform proceselor verbale de distrugere întocmite de secția agrosilvică din cadrul .X..

Referitor la aceste aspecte organul de soluționare a contestației reține că:

Deși organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 31.12.2012, data finală a perioadei verificate, potrivit fișei de magazie, existau în stoc 15.000 pomi achiziționați de la Stațiunea de cercetare dezvoltare pentru pomicultura .X., nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achiziția acestora pe motiv că este în neconcordanță cu procesul verbal de însilozare (fără a se menționa numărul și data acestuia) și fără să rezulte cu claritate care sunt motivele pentru care nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli (respectiv stoc inexistent total sau parțial), în condițiile în care fișa de magazie este documentul care atestă stocul existent la o anumită dată.

De asemenea, referitor la cantitatea de 2.223 buc pomi, inapți pentru plantare, distrusi prin tocare conform proceselor verbale de distrugere întocmite de secția agrosilvică din cadrul .X., conform situațiilor prezentate la inspecția fiscală, nu rezultă din raportul de inspecție fiscală motivul pentru care nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu achiziția acestora.

Astfel, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Deși organul de soluționare a contestației a efectuat demersuri în vederea clarificării situației de fapt fiscale, solicitând organelor de inspecție fiscală prin adresa nr.A_SLP 2440/25.01.2016 precizări în acest sens, informațiile comunicate fiind în sensul menținerii constatărilor din raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile pct.11.5 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*”, se va desființa parțial decizia de impunere contestată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere numai prin prisma celor prezentate în considerentele deciziei și în funcție de cele constatate la reanalizare vor stabili dacă contestatara datorează sau nu, integral, obligațiile fiscale calculate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum s-a prezentat mai sus, în cazul achizițiilor a 2.223 buc. pomi declarați inapți, distruși prin tocare și a 15.000 buc pomi aflați în stoc la data de 31.12.2012 prin raportul de inspecție fiscală nu sunt prezentate cu claritate motivele pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții.

Ca urmare, pentru aceste motive, se va desființa parțial decizia de impunere contestată și pentru taxa pe valoarea adăugată având în vedere că, la desființare se au în vedere strict motivele prezentate, celelalte constatări rămânând valabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală vor reanaliza acest capăt de cerere numai prin prisma celor prezentate în considerentele deciziei și conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată,

în funcție de cele constatate la reanalizare vor stabili dacă contestatara datorează sau nu, integral, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

În consecință, având în vedere cele precizate și în temeiul art.216 alin.3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./31.08.2015 pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei** aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu achiziții de pomi fructiferi, trandafiri și lucrări de întreținere livezi și pentru taxa pe valoarea adăugată de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de documentele și argumentele prezentate de societate și de prevederile legale incidente speței, pentru aceeași perioadă și aceleași impozite și să emită un nou act administrativ fiscal.

4.c.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit în condițiile în care, potrivit controlului încrucișat și documentelor prezentate, la data facturării prestatorul nu deținea utilajele necesare realizării prestațiilor, nejustificându-se astfel prestarea efectivă a acestora.

Perioada verificată: iulie-septembrie 2011.

În fapt, în urma controlului încrucișat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., conform Procesului verbal nr..X./18/05/2015, s-a constatat că, în anul 2011, .X. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor prestate de SC .X. SRL în suma totală de .X. lei. Din documentele justificative prezentate de cele două societăți a rezultat că prestatorul nu deținea dotările necesare desfășurării obiectului contractului încheiat între parteneri. Astfel, suma de .X. lei a fost considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

Conform prevederilor legale de mai sus sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

Față de prevederile mai sus menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor.

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

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că, din verificarea încrucișată efectuată organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., conform Procesului verbal nr..X./18/05/2015, în anul 2011, regia autonomă a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală din procesul verbal nr..X./18.05.2015 încheiat ca urmare a controlului încrucișat de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., reiese că SC .X. SRL s-a

infiintat in data de 19.07.2011, are salariati incepand cu data de 01.08.2011, iar **utilajele aflate in exploatarea societatii sunt:** o autobasculanta in baza contractului de comodat nr..X./28.07.2011, autoturism, automobil mixt, incarcator frontal si wola in baza contractului de comodat nr. .X./28.07.2011, autobasculante 16 to, automacara, incarcator frontal, excavator, buldoexcavator in baza contractului de inchiriere nr .X./30.09.2011 incheiat cu SC .X. SRL, contract de prestari servicii inchiriere utilaje nr .X./21.07.2011 incheiat cu .X., contract de cesiune nr.158/27.07.2011 cu SC .X. SRL prin care se cedeaza contravaloarea deconturilor inchiriere utilaje din luna iulie 2011 urmand ca SC .X. SRL sa factureze .X. prestarile servicii efectuate in luna iulie 2011.

SC .X. SRL a facturat catre .X. .X. in lunile iulie-septembrie 2011 suma de .X. lei, din care TVA .X. lei (.X. +.X.).

Din analiza documentelor puse la dispozitie de .X. .X. comparativ cu cele constatate si redate in Procesul verbal nr. .X./18.05.2011, respectiv fisa furnizorului, contractul nr..X./26.04.2010 incheiat cu SC .X. SRL, fisa furnizorului SC .X. SRL, au rezultat urmatoarele:

Conform art.9.1 si art.10.2 din Contractul nr..X./26.04.2010 *”modificarea clauzelor contractuale se face prin acte aditionale”*, contractul poate fi *”denuntat unilateral la data aparitiei unor circumstante care nu au putut fi prevazute la data incheierii contractului si care conduc la modificarea clauzelor contractuale”*.

În acest sens cesiunea catre SC .X. SRL a contravalorii prestatiei efectuate in luna iulie 2011 în favoarea beneficiarului .X. cu preluarea tuturor drepturilor si obligatiilor ce decurg din aceasta, contravine prevederilor Contractului nr..X./26.04.2010 si actului aditional nr. .X./15.04.2011 incheiat intre SC .X. SRL si .X. .X..

De asemenea, SC .X. SRL a emis catre .X. factura pentru prestari servicii aferente lunii septembrie 2011 sub nr..X./30.09.2011 in suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, efectuate cu o parte din utilaje apartinand SC .X. SRL desi contractul intre cei doi parteneri a fost incheiat in data de 30.09.2011 sub nr..X..

Din evidenta contabila a .X., respectiv fisa furnizorului SC .X. SRL referitoare la valoarea facturilor emise de furnizorul de prestari servicii, comparativ cu cele constatate prin Procesul verbal nr. .X./18.05.2015 a rezultat ca SC .X. SRL a emis factura nr. .X./31.08.2011 in valoare de .X. lei, fara TVA (neinregistrata in fisa analitica a furnizorului SC .X. SRL) reprezentand prestari servicii aferente lunii august 2011 cu utilaje apartinand SC .X. SRL, desi Contractul de inchiriere nr..X. a fost incheiat intre cei doi parteneri in data de 30.09.2011.

.X. .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile din punct de vedere a legii fiscale suma de .X. lei, fara a detine documente justificative din care sa rezulte ca prestatiile au fost efectiv realizate avand in vedere ca SC .X. SRL **nu detinea in lunile iulie-septembrie 2011 mijloacele necesare efectuării prestatiilor facturate.**

Față de cele de mai sus rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei cu serviciile facturate de SC .X. SRL.

Referitor la argumentul contestatarei conform căruia modalitatea în care s-a efectuat cesiunea contractului de la SC .X. SRL și faptul că a fost încheiat mai târziu contractul de închiriere pentru utilaje cu SC .X. SRL nu afectează deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit este condiționată de existența documentelor justificative la bază care să facă dovada efectuării operațiunilor așa cum prevede Codul fiscal la art.21 alin.(4) lit.f).

Astfel, Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei, dobândind astfel calitatea de document justificativ și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Ca urmare, în cazul în speță momentul la care a fost încheiat contractul de închiriere utilaje, respectiv 30.09.2011, este ulterior momentelor la care au fost emise facturile de prestări servicii, respectiv iulie-septembrie 2011 (data de 30.09.2011 pentru ultima factură se suprapune cu data încheierii contractului de închiriere utilaje). Deci, contestatara nu deține documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC .X. SRL

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de .X. lei.**

5.) În ceea ce privește:

-impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu lucrările la Parc Eolian .X. 33 kw în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă

in suma de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea diferenței cheltuielilor cu lucrările contractate, nerecuperate de la beneficiar și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care contestatara a înregistrat cheltuieli cu lucrările contractate fără a emite situații de lucrări și facturi în vederea recuperării acestora de la beneficiar, iar prin efectuarea acestei înregistrări baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă a fost influențată sensul majorării acesteia.

- **taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată colectată în condițiile în care contestatara a efectuat stornarea eronată a sumei de .X. lei din contul 4427 "TVA colectată" în loc de 4428 „TVA neexigibilă”, unde a fost operată inițial.

Perioada verificată :2010.

În fapt, la data de **24.03.2010**, Regia, în calitate de prestator, a încheiat contractul nr..X. cu SC .X. SRL având ca obiect executia si finalizarea lucrarilor de excavatii, terasamente, drumuri si platforme la obiectivul Constructie Parc Eolian .X. 33 kw in localitatea .X.. Pretul lucrarilor se va stabili in functie de lucrarile real executate, iar termenul de finalizare a fost 30.09.2010. Regia autonomă a emis facturi si a intocmit situatii de lucrari in perioada aprilie-iunie 2010 in suma totala de .X. lei, fara TVA. Pentru executarea lucrarilor conform contract nr..X./24.03.2010 regia a inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli in suma totala de .X. lei, fara TVA, rezultand o diferenta nerecuperata prin intocmirea de situatii de lucrari si facturi fiscale in suma de **.X. lei**, fara TVA.

Având in vedere că aceasta reprezinta cheltuieli efectuate de regia autonomă nerecuperate prin intocmirea de situatii de lucrari si facturi fiscale de la beneficiar, nu s-au acceptat la deducere la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu aceste lucrări în sumă de .X. lei.

Între cei doi contribuabili a existat un litigiu pentru recuperarea unui debit restant de .X. lei datorat de SC .X. SRL din suma facturata de .X. lei neachitata integral in urma caruia s-a emis Decizia civila nr..X./03.11.2014 de catre Curtea de Apel .X., din care rezulta ca solicitarea .X. .X. este nefondata si nereala. Astfel, a rezultat că regia nu a intocmit situatii de lucrari si facturi fiscale pentru recuperarea cheltuielilor inregistrate in suma de .X. lei și TVA aferentă in suma de **.X. lei**.

Totodată, în luna mai 2010, Regia a întocmit situații pentru lucrările executate având ca beneficiar SC .X. SRL conform contract nr..X./2010 având ca obiect execuția lucrărilor de excavații, terasamente, drumuri și platforme la obiectivul Construcție Parc Eolian .X. 33 kw în localitatea Peștera, în suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fiind înregistrate în evidența contabilă în contul 418 "facturi de întocmit".

Ulterior, în luna **iunie 2010**, Regia a emis factura fiscală nr..X./23.06.2010 în suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și a regularizat eronat taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei prin stornarea acesteia din contul 4427 "TVA colectată" în loc de contul 4428 "TVA neexigibilă" unde a fost operată inițial, **diminuând astfel taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii iunie 2010**. Regularizarea a fost înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii iunie 2010 la poziția nr. .X..

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate anterior, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

"(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."

și ale art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ conform cărora:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

Față de prevederile legale invocate se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, iar prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Se reține că .X. a încheiat contractul nr..X. cu SC .X. SRL având ca obiect executia și finalizarea lucrarilor de excavatii, terasamente, drumuri și platforme la obiectivul Construcție Parc Eolian .X. 33 kw în localitatea Peștera, pentru care a emis facturi și a întocmit situații de lucrari în perioada aprilie-iunie 2010 în suma totală de .X. lei, fără TVA.

În evidența contabilă, Regia a înregistrat cheltuieli în suma totală de .X. lei, fără TVA, rezultând o diferență nerecuperată prin întocmirea de situații de lucrari și facturi fiscale în suma de **.X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Între cei doi contribuabili a existat un litigiu pentru recuperarea unui debit restant de .X. lei datorat de SC .X. SRL din suma facturată de .X. lei, neachitată integral, în urma căruia s-a emis Decizia civilă nr..X./03.11.2014 de către Curtea de Apel .X. din care rezultă ca solicitarea .X. .X. este nefondată și nereală.

Organul de soluționare a contestației reține că obiectul litigiului dintre părți l-a constituit neachitarea/achitarea parțială de către beneficiar a contravalorii lucrărilor pentru care regia a întocmit situații de lucrari și a emis facturi în perioada aprilie-iunie 2010, astfel, diferența de cheltuieli stabilită ca nedeductibilă către organele de inspecție nu face obiectul litigiului dintre părți.

Potrivit celor de mai sus și având în vedere că potrivit contractului, pretul lucrarilor urma să se stabilească în funcție de lucrarile real executate până la termenul de finalizare 30.09.2010, rezultă că regia autonomă, în calitate de prestator avea obligația, fie să emită situații de lucrări și facturi în vederea recuperării lucrărilor executate, fie să storneze diferența de cheltuieli și taxă pe valoarea adăugată înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă diferenței de cheltuieli cu lucrările pentru care regia nu a emis situații de lucrări și nici facturi în vederea recuperării acestora (respectiv nu a stornat aceste cheltuieli) se reține că prestările de servicii care determină decontări

sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Întrucât baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este alcătuită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferentă diferenței de cheltuieli cu executarea lucrării pentru care nu au fost emise situații de lucrări și facturi a fost influențată baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sensul majorării eronate a acesteia.

Mai mult, înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei diferențe nu are la bază documente justificative.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia în cadrul acestei lucrări s-au realizat venituri mai mici decât cheltuielile efectuate dar aceste cheltuieli sunt deductibile fiind aferente veniturilor realizate nu poate fi reținută având în vedere că regia autonomă nu justifică cu documente diferența de cheltuieli de .X. lei înregistrată în evidența contabilă, respectiv nu s-au emis situații de lucrări, proces verbal de recepție etc. confirmate de beneficiar care să facă dovada că lucrările au fost executate.

În ceea ce privește argumentul conform căruia, atât cheltuiala în sumă de .X. lei, cât și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora trebuiau suportate din profit, de asemenea, nu poate fi reținut având în vedere că orice cheltuială trebuie să aibe la bază un document justificativ, respectiv factură și situații de lucrări, proces verbal de recepție etc. care să facă dovada prestării lucrărilor.

În ceea ce privește argumentul conform căruia nu a primit toate anexele la raportul de inspecție fiscală și nu poate ști exact ce anume lucrări și prestări fără situații de lucrări, devize etc. nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză pe tipuri de lucrări ci, în funcție de documentele emise și prezentate la inspecția fiscală de către contribuabil s-a stabilit cuantumul cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată înregistrate de către regia autonomă pe relația cu acest beneficiar, precum și dacă acestea sunt justificate cu documente.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei se rețin următoarele:

În luna mai 2010, Regia a întocmit situații de lucrări în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei efectuând înregistrarea contabilă:

418” <i>Clienți - facturi de întocmit</i> “ = %	.X. lei
704 „ <i>Venituri din servicii prestate</i> ”	.X. lei
4428 “ <i>TVA neexigibilă</i> ”	.X. lei.

În luna iunie 2010 Regia a emis factura nr..X./23.06.2010 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei regularizând evidența contabilă 418”*Clienți - facturi de întocmit* “=4427”*TVA colectată*” cu suma de .X. lei ,în roșu, în loc de 418”*Clienți - facturi de întocmit* “=4428”*TVA neexigibilă*” cu suma de .X. lei în roșu.

Din notele contabile și jurnalul de vânzări întocmit pe luna iunie 2010 a rezultat că regia a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii iunie 2010 cu suma de .X. lei.

Față de cele prezentate rezultă că, prin efectuarea acestor operațiuni contabile a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată colectată pe luna iunie 2010, având loc regularizarea eronată a taxei pe valoarea adăugată prin stornarea taxei pe valoarea adăugată colectată și nu a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă.

Potrivit celor prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au stabilit că taxa pe valoarea adăugată colectată a fost diminuată cu suma de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).**

6.) Referitor la:

- impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru garanții de bună execuție în sumă de .X. lei Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare

Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele pentru garanții de bună execuție, în condițiile în care constituirea provizioanelor pentru garanții de bună execuție se efectuează la momentul acordării perioadei de garanție și nu la data încasării garanțiilor, iar la data expirării perioadei de garanție sau a încasării garanțiilor cheltuielile cu provizioanele pentru garanții de bună execuție se anulează prin trecerea acestora pe venituri.

- **taxa pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor de bună execuție**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la ajustările taxei pe valoarea adăugată efectuate de organele de inspecție fiscală în condițiile în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data situațiilor de lucrări/acceptării lucrărilor de beneficiar și nu la data încasării/plății facturilor, respectiv a garanțiilor.

Perioada verificată:

- impozit pe profit :2008 și 2010;
- taxa pe valoarea adăugată : 2008-2011.

În fapt, în anul 2008, Regia a constituit provizioane pentru garanții de bună execuție în cuantumul prevăzut în contractele de lucrări și prestări servicii încheiate cu diversi beneficiari la data încasării garanției de bună execuție în conturile curente, atât pentru lucrările executate în anul 2008, cât și pentru lucrările executate în anii precedenți respectiv 2006-2007 și nu a anulat provizioanele în momentul expirării perioadei de garanție prin înregistrarea la venituri.

Astfel, .X. Constanța a înregistrat eronat în evidența contabilă, prin nota contabilă 68120 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere*" = 15120 "*Provizioane pentru garanții acordate clienților*", suma de .X. lei, ca fiind cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil și nu a anulat provizioane în suma de .X. lei. Prin înregistrarea eronată a sumei de .X. lei (.X.+X.) reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru garanții de bună execuție aferente unor lucrări executate în anii precedenți, s-au încălcat prevederile art.21 alin.(3) lit.g), art.22 alin.(1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În același sens a procedat și în anul 2010, .X. constituind provizioane la data încasării sau după data expirării perioadei de garanție de execuție în

conturile curente si nu a anulat provizioanele în sumă de .X. lei in momentul expirarii perioadei de garantie prin inregistrarea la venituri.

De asemenea, în anul 2008, Regia a executat lucrari catre diversi beneficiari pentru care a constituit conform contractelor garantii de buna executie. Pentru garantiile de buna executie constituite in procentul prevazut in contractele incheiate, regia a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata efectuand inregistrarea in evidenta contabila "4427 "TVA colectată" =4428 "TVA neexigibilă". Regularizarea s-a efectuat pe masura incasarii facturilor emise, taxa pe valoarea adaugata devenind astfel exigibila prin inregistrarea in evidenta contabila 4428 "TVA neexigibilă" = 4427 "TVA colectată".

Prin inregistrarea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta garantiilor de buna executie cu exigibilitate la data incasarii facturilor emise **regia a diminuat taxa datorata bugetului statului cu suma de .X. lei**, incalcandu-se prevederile art.134¹ alin.1 si alin.4 coroborat cu art.134² alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificarile ulterioare.

Totodată, **în anul 2008**, regia a constituit garantii de buna executie in procentele prevazute in aceste contracte, aplicate asupra contravalorii lucrarilor facturate de furnizori efectuand inregistrarea in evidenta contabila 401 "Furnizori" = 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate". Pentru aceste garantii de buna executie regia autonomă a diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila inscrisa in facturile emise de furnizori efectuand inregistrarea in evidenta contabila 4428 "TVA neexigibilă" = 4426 "TVA deductibilă". Regularizarea taxei pe valoarea adaugata deductibila s-a efectuat in perioada in care regia a achitat facturile emise de furnizori prin inregistrarea in evidenta contabila 4426 "TVA deductibilă" = 4428 "TVA neexigibilă". Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata la data platii facturilor emise de furnizori regia a **diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta anului 2008 cu suma de .X. lei**.

In perioada **iunie-decembrie 2009**, regia a denaturat taxa pe valoarea adaugata colectata inscrisa in facturile emise pentru lucrarile executate, in sensul majorarii taxei cu suma totala de .X. lei aferenta garantiilor de buna executie constituita conform contractelor incheiate cu beneficiarii lucrarilor executate, efectuand regularizarile la data incasarii garantiilor sau a contravalorii lucrarilor.

Prin colectarea taxei aferente garantiilor de buna executie aspect mentionat mai sus s-au incalcat prevederile art.134*1 alin.1 si alin.4 coroborat cu art.134*2 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. In timpul inspectiei fiscale **s-a procedat**

la diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta garantiilor de buna executie ajustata de contribuabil eronat cu suma de **.X. lei**.

In baza contractelor incheiate cu diversi prestatori pentru executarea lucrarilor regia a constituit garantii de buna executie in procentele prevazute in aceste contracte, aplicate asupra contravalorii lucrarilor facturate de furnizori efectuand inregistrarea in evidenta contabila 401 "Furnizori" = 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate". Regia a diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila inscrisa in facturile emise de furnizori, efectuand inregistrarea in evidenta contabila 4428 "TVA neexigibilă" = 4426 "TVA deductibilă". Regularizarea taxei pe valoarea adaugata deductibila s-a efectuat in perioada in care regia a achitat facturile emise de furnizori prin inregistrarea in evidenta contabila 4426 "TVA deductibilă" = 4428 "TVA neexigibilă". Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata la data platii facturilor emise de furnizori **Regia a diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta anului 2009 cu suma de .X. lei** .

In anul 2010, regia a efectuat in acelasi mod inregistrarea garantiilor de buna executie, atat pentru facturile emise catre diversi beneficiari, cat si pentru cele primite de la furnizori denaturand cuantumul taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2010. Astfel, prin inregistrarea eronata in evidenta contabila a garantiilor de buna executie **regia a majorat taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei si taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de .X. lei**.

In anul 2011 regia a efectuat in acelasi mod inregistrarea garantiilor de buna executie, atat pentru facturile emise catre diversi beneficiari, cat si pentru cele primite de la furnizori denaturand cuantumul taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2010.

Astfel prin inregistrarea eronata in evidenta contabila a garantiilor de buna executie **Regia a majorat, atât taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei, cât si taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de .X. lei**.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;"

Potrivit prevederilor art.22 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;”

Conform prevederilor pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“52. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract. [...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului, respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Pentru lucrările de construcții-montaj, provizioanele pentru garanții de bună execuție se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor acceptate de beneficiar, iar **înregistrarea la venituri a acestor provizioane se efectuează pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție.**

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.134 alin.(1-3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

Potrivit prevederilor art. 134¹ alin.(1) și alin.(4) din același act normativ:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Începând cu data de 01.01.2010 prevederile art.134¹ alin.(1) și alin.(4) din același act normativ stipulează:

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

Alineatul 7 al art.134¹, începând cu data de 02.09.2011 – data publicării în Monitorul Oficial a OG nr.30 din 31 august 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, s-a modificat în sensul:

"(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

Față de cele constatate se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite pentru garanții de bună execuție acordate clienților la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate, înregistrate pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, se reține că pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție persoana impozabilă avea obligația înregistrării acestora pe venituri cu condiția reflectării acceptării lucrărilor de către beneficiar.

Or, din constatări a rezultat că Regia a constituit provizioane pentru garanții de bună execuție la data încasării garanției de bună execuție în conturile curente, atât pentru lucrările executate în anul 2008 și 2010, cât și pentru lucrările executate în anii precedenți respectiv 2006-2007 și nu a anulat provizioanele în momentul expirării perioadei de garanție prin înregistrarea pe venituri.

Ca urmare, cheltuielile cu provizioanele constituite pentru garanții de bună execuție, pentru care perioada de garanție a expirat și care nu au fost anulate prin înregistrarea pe venituri nu pot reprezenta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, provizioanele pentru garanții de bună execuție se constituie trimestrial, la data acordării garanției, pe perioada garanției și nu la data încasării garanțiilor, acesta fiind momentul la care provizioanele se anulează prin înregistrarea la venituri.

Ca urmare, argumentul contestatarii conform căruia nu a încălcat prevederile legale și a înregistrat corect provizioanele pentru garanțiile de bună execuție ca și cheltuieli deductibile nu subzistă.

În ceea ce privește argumentul conform căruia se pune problema dacă în toate cazurile se aplică în mod cumulativ aceste aspecte având în vedere că majoritatea lucrărilor au fost efectuate pentru unități administrativ teritoriale din județ și au avut loc recepții parțiale sau recepții finale conform contractelor, iar în urma acestor recepții au existat unele lucrări de remediat nu poate fi reținută, atât timp cât contestatara nu a prezentat o situație detaliată cu provizioanele constituite, lucrările de remediere efectuate în

cadrul acestora și data la care a expirat perioada de garanție pe fiecare lucrare în parte, cuantumul acestora, perioada executării etc.

Prezentarea unor argumente cu caracter general nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, acestea trebuind susținute cu documente și calcule reale bazate pe date din evidența contabilă.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, se reține că Regia a executat lucrări către diversi beneficiari pentru care a constituit, conform contractelor, garanții de bună execuție. Pentru garanțiile de bună execuție, la emiterea facturilor, regia a efectuat înregistrarea în evidența contabilă "4427 "TVA colectată" = 4428 "TVA neexigibilă", iar la data încasării facturilor, taxa pe valoarea adăugată devenind exigibilă a efectuat înregistrarea în evidența contabilă 4428 "TVA neexigibilă" = 4427 "TVA colectată".

Potrivit prevederilor legale pentru prestațiile de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj **faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar**, iar faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Deci, exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator.

Astfel, prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă garanțiilor de bună execuție cu exigibilitate la data încasării facturilor emise și nu la data emiterii situațiilor de lucrări/data acceptării lucrărilor de către beneficiar s-a diminuat/majorat taxa pe valoarea adăugată colectată.

De asemenea, în baza contractelor încheiate cu diversi prestatori pentru executarea lucrărilor, Regia a constituit garanții de bună execuție în procentele prevăzute în aceste contracte, aplicate asupra contravalorii lucrărilor facturate de furnizori.

Pentru aceste garanții de bună execuție Regia, la data emiterii facturilor de către furnizori, a efectuat înregistrarea în evidența contabilă 4428 "TVA neexigibilă" = 4426 "TVA deductibilă", iar la data achitării facturilor a efectuat regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă prin înregistrarea în evidența contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4428 "TVA neexigibilă". Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată la data plății facturilor emise de furnizori și nu la data emiterii situațiilor de lucrări/data acceptării de către beneficiar a fost diminuată/majorată taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia au existat lucrări de remediere și, deși perioada garanție expira la termenul prevăzut în contract, exigibilitatea taxei a intervenit pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile

solicitate de beneficiar în urma recepțiilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că perioada de garanție se acordă după finalizarea parțială/totală a lucrărilor ceea ce presupune recepție parțială/finală din partea beneficiarului, iar lucrările de remediere se efectuează în cadrul perioadei de garanție dacă prin contractele încheiate nu se prevede altfel.

Astfel, efectuarea unor lucrări de remediere în afara perioadei de garanție, respectiv ulterior termenului de finalizare a lucrărilor se pot realiza cu consecințele prevăzute de clauzele contractuale încheiate între părți.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru garanții de bună execuție în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă așa cum a fost regularizată de către organele de inspecție fiscală.**

7.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobândă, diferență de curs, asigurare și alte costuri aferente mijloacelor fixe achiziționate în baza unor contracte de leasing financiar în sumă de .X. lei (2008-.X. lei; 2009- .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011- .X. lei; 2012 – .X. lei) din subvenții, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care contestatara avea obligația recuperării subvențiilor primite prin înregistrarea pe venituri impozabile pe măsura amortizării mijloacelor fixe achiziționate a acestor cheltuieli.

Perioada verificată: 2008 – 2012.

În fapt, .X. a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli suma totală de .X. lei reprezentând dobândă, diferență de curs, asigurare și alte costuri aferente mijloacelor fixe achiziționate în baza unor contracte de leasing financiar a căror contravaloare era suportată din subvențiile acordate de Consiliul Județean .X..

.X. a recuperat subvențiile primite prin înregistrarea pe venituri impozabile pe măsura amortizării mijloacelor fixe achiziționate, însă nu a

recuperat cheltuielile cu dobanda, diferentele de curs, asigurari si alte costuri de leasing diminuând profitul impozabil si impozitul pe profit prin trecerea la venituri pe masura facturarii de catre societatea de leasing.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, s-a constatat că .X. a efectuat regularizarea dobanzilor, diferentelor de curs, asigurărilor si alte costuri aferente contractelor de leasing financiar subventionate de Consiliul Judetean .X. in suma de .X. lei prin intocmirea, in data de 30.06.2014, a notei contabile nr.50 ca urmare a verificarilor efectuate de Curtea de Conturi, efectuand articolul contabil 4752 "Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții" =1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile", fara corectarea impozitului pe profit aferent perioadei 2011-2012.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Conform prevederilor legale de mai sus sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2008 – 03.09.2010 – data publicării în Monitorul Oficial a HG nr.791 din 2 august 2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale:

“Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu dobânzi, diferențe de curs valutar, asigurări și alte costuri aferente mijloacelor fixe achiziționate în baza unor contracte de leasing financiar a căror contravaloare era suportată din subvențiile acordate de Consiliul Județean .X..

Deși .X. a recuperat subvențiile primite prin înregistrarea pe venituri impozabile pe măsura amortizării mijloacelor fixe achiziționate, nu a recuperat cheltuielile cu dobânda, diferențele de curs, asigurări și alte costuri de leasing prin trecerea la venituri pe măsura facturării de către societatea de leasing, operațiune ce ar fi avut drept consecință majorarea veniturilor și deci a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Potrivit prevederilor pct.193 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“193. - (1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

(2) În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;*
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;*

- alte sume primite cu caracter de subvenții.

[...]

194. - (1) Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau achiziționeze active imobilizate.

[...]

197.

[...]

(2) Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat. Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

198. - (1) Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

(2) Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate dacă există, fie, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor”.

În același sunt și prevederile pct.233, 234 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, iar la pct.235² și 236 se prevede:

“235². - (1) Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

(2) Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;
- la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate”.

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.”

Potrivit prevederilor legale mai sus subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Mai mult, în același sens sunt și constatările Curții de Conturi, însușite de contestatară prin întocmirea, în data de 30.06.2014, a notei contabile

nr.50, efectuând articolul contabil 4752 *“Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”* =1174 *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”*, fara corectarea impozitului pe profit aferent perioadei 2011-2012.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste chetuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia au fost achiziționate mijloace fixe constând în utilaje specifice activității desfășurate care au fost puse în funcțiune și au produs venituri se reține că achizițiile efectuate justifică scopul pentru care au fost acordate subvențiile însă, nu justifică faptul că regia autonomă nu a înregistrat pe venituri contravaloarea dobânzilor, diferențelor de curs valutar, asigurarilor și altor costuri efectuate la achiziționarea utilajelor în leasing financiar din subvențiile primite.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobanda, diferentele de curs, asigurari si alte costuri de leasing în sumă de .X. lei.**

8.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul utilizat de autoturismele din patrimoniu în sumă de .X. lei (2009-.X. lei; 2010-.X. lei; 2011- .X. lei; 2012- .X. lei) și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei (2009 – .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 – .X. lei; 2012 – .X. +.X. lei), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu achiziții de combustibil auto și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care contestatara nu prezintă documente din care să reiasă că autovehiculele în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală prevăzută de legea fiscală.

Perioada verificată: mai 2009 – 2012.

În fapt, regia autonomă a înregistrat pe cheltuieli deductibile, parțial, contravaloarea carburantului achiziționat in vederea utilizarii de catre autoturismele din patrimoniul sau care, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.t)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Același aspect s-a constatat și pe perioada 2010 – 2012 contribuabilul înregistrând ca și cheltuieli deductibile fiscal consumul de combustibil peste normele legale, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei
- în anul 2010 în suma de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 - în sumă de .X. lei.

De asemenea, contribuabilul a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil utilizat de mijloacele de transport proprii fără limitarea dreptului de deducere, încălcând astfel prevederile art.145*1 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în perioada 2009 – 2011, astfel:

- în anul 2009 în sumă de .X. lei
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;
- în anul 2012 în sumă de .X. lei.

De asemenea, **Regia a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată** suma de .X. lei aferentă ratelor de leasing financiar facturate în anul 2012 pentru autoturisme având masa până în 3.500 kg cu până la 9 scaune inclusiv cel al șoferului **în loc de .X. lei** (.X.*50%) nefiind prezentate documente justificative din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile de deducere prevăzute de art.145 *1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.45*1 din HG nr.44/23004 privind Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi”.

Pentru anul 2011, prevederile art.21 alinl (4) lit.t) s-au modificat prin OUG nr.117 din 23 decembrie 2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, astfel:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1.vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi”.

Pentru anul 2012 prevederile art.21 alin.(4) lit.t) s-au modificat prin OUG nr.24 din 6 iunie 2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, astfel:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai

mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme”.

Conform prevederilor legale mai sus invocate nu este deductibilă cota de 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în categoria vehiculelor utilizate exclusiv pentru *intervenție, reparații*, etc., precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă pe perioadă mai 2009 – decembrie 2011 și pentru vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat pe anul 2012.

Conform prevederilor pct.49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“49². Termenii și expresiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) pct.1 au semnificațiile prevăzute la pct.45¹ din normele metodologice date în aplicarea art.145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

La pct.45¹. (1) lit.a) din același act normativ se prevede:

“În aplicarea art.145¹ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția** vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării”.

La pct.45¹. (1) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“În aplicarea art.145¹ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în categoria vehiculelor utilizate exclusiv pentru intervenție, reparații, etc.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada mai 2009 – decembrie 2012, Regia a înregistrat cheltuieli deductibile cu achiziții de combustibil auto în sumă totală de .X. lei utilizat pentru autoturismele aflate în proprietatea regiei sau achiziționate în leasing financiar.

Prin adresa nr..X./17.11.2015, organele de inspecție fiscală precizează că regia a prezentat copii după certificat de înmatriculare și cărți de identitate ale unor vehicule „autoutilitare” fără să prezinte documente din care să rezulte că acestea se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv că sunt utilizate pentru reparații și/sau intervenție așa cum susține contestatara.

Se reține că regia nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior inspecției fiscale, respectiv în susținerea contestației, documente din care să rezulte că vehiculele pentru care s-a utilizat combustibilul auto achiziționat au fost folosite exclusiv ca autovehicule de intervenție și reparații, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, nu se poate reține argumentul contestației referitor la faptul că aceste autovehicule au fost utilizate exclusiv pentru intervenție sau reparații, contestatara neprezentând documente care să facă dovada că acestea se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil** se reține că simpla deținere a facturilor de achiziție combustibil auto nu este suficientă pentru ca societatea să poată beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta, contribuabilul trebuind să justifice cu documente că achiziția a fost efectuată în pentru autovehicule care se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că regia nu a prezentat documente din care să rezulte că autoturismele, respectiv „autoutilitarele” se încadrează în una din categoriile exceptate de la regula generală așa cum au fost prevăzute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nedepunând documente în acest sens.

Se reține că utilizarea exclusivă a vehiculelor pentru activitățile exceptate de lege rezultă din obiectul de activitate al persoanei impozabile, din faptul că societatea are personal angajat cu calificare în .X.eniile prevăzute de excepții, din foile de parcurs dcare atestă că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și din orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Mai mult, în perioada verificată Regia a calculat eronat limitarea specială a cheltuielilor cu combustibilul luând în calcul la stabilirea profitului impozabil parțial contravaloarea acestora fără însă a ajusta taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu a depus documente din care să rezulte că autoturismele deținute în proprietate sau achiziționate în leasing financiar au fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile sau documente din care să rezulte că acestea se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală așa cum au fost prevăzute la art.145¹ alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat

În aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili utilizați pentru mijloacele auto aflate în proprietatea sa sau achiziționate în leasing financiar și în mod legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiilor de combustibili utilizați pentru mijloacele auto aflate în proprietatea sa sau achiziționate în leasing financiar în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă.**

9. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la veniturile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei aferente costului de producție puieti în condițiile în care Regia a realizat producție de puieti care a fost utilizată în cadrul programelor județene de înființare păduri și perdele forestiere, înregistrată în evidența contabilă, fără să prezinte documente din care să rezulte ca a înregistrat venituri impozabile.

Perioada verificată:2010 - 2012

În fapt, .X. a achiziționat cantitatea de 6.460.484 buc puieti diverse soiuri (salcam, salcioara, salcie, paducel), 8.500 kg seminte salcam și 1.151.014 buc alte soiuri (catina, frasin, visin turcesc, tuia, rachita etc.) de la diversi furnizori (ex. CJ.X., SC .X. SRL, SC .X., SC .X., SC .X., SC .X. etc.). Valoarea achizițiilor a fost de:

- puieti - .X. lei
 - seminte - .X. lei
 - alte soiuri - .X. lei
- Total = .X. lei

Conform situatiilor intocmite si prezentate de contribuabil în cadrul pepinierelor s-au produs in perioada 2010-2012, cantitatea de 18.246.598 buc puieti.

În urma solicitarii organelor de inspectie fiscala privind modul de inregistrare in gestiunea stocurilor de puieti obtinuti din productie proprie, contribuabilul nu a prezentat datele solicitate, de unde rezulta ca Regia autonomă nu a evidenciat realizarea productiei pepinierelor prin intocmirea documentelor specifice, inregistrarea in evidenta contabila efectuându-se conform prevederilor din legislatia in vigoare (in conturile 331 "*produse in curs de executie*", 345 "*produse finite*", 711 "*venituri aferente costurilor stocurilor de produse*"), respectiv art.6 și art.12 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare și art.46, art.256 alin.(2) și (3), art.154 alin.(1) lit.e) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene cu modificarile si completarile ulterioare.

S-a constatat că Regia avea obligatia intocmirii documentelor specifice unei astfel de activitati si inregistrarii in evidenta contabila a stocurilor obtinute. Astfel, in cadrul pepinierelor, conform situatiilor intocmite pe propria raspundere, s-au efectuat **costuri de productie in perioada 2010-2012 in suma totala de .X. lei** si s-a obtinut din productia proprie 18.246.596 puieti utilizati in cadrul programelor prevazute in hotararile Consiliului Județean .X., dupa cum urmeaza:

- 2010 = .X. lei;
- 2011 = .X. lei;
- 2012 = .X. lei.

Regia autonomă nu a inregistrat in evidenta contabila obtinerea puietilor din productie proprie, nu a organizat gestiunea acestora (referitor la intrarea si iesirea pe parcursul fazelor tehnologice) astfel că, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili modul de utilizare si quantumul acestora in realizarea programelor Consiliului Județean .X..

Din situatia intocmita pe propria raspundere a rezultat ca in perioada 2010-2012, **contribuabilul a utilizat puietii achizitionati si pe cei obtinuti din productie proprie**, astfel:

- a) impaduriri in baza HCJ .X. nr.402/2009 in cadrul Programului de impadurire pentru prevenirea riscului desertificarii in judetul .X., Programul de infiintare a perdelelor forestiere de protectie a drumurilor judetene si comunale conform HCJ .X. nr.84/2010 utilizand 12.350.450 buc puieti pentru paduri si 260.216 buc perdele protectie;

b) distribuirea la terti pentru imbunatatirea calitatii mediului prin impadurirea terenurilor agricole degradate in baza HCJ .X. nr.310/2009 a unui număr de 5.597.774 buc puieti.

Modul in care s-a realizat infiintarea padurilor si a perdelelor de protectie in Judetul .X. in cadrul programelor mai sus mentionate a fost verificat și de CURTEA DE CONTURI A ROMANIEI - CAMERA DE CONTURI .X. care a constatat deficiente in aplicarea si realizarea efectiva a acestora, stabilind ca in perioada 2011-2013 s-a prejudiciat patrimoniul Consiliului Județean .X. si al unitatilor administrative cu suma de .X. lei.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezentand costuri de productie a fost luate in considerare la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2010-2012 ca venituri impozabile in conformitate cu prevederile legale în vigoare.

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

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

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin.(3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal”.

Față de prevederile de mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform prevederilor art.6 și 11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

[...]

ART.11) Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”.

Totodată, conform prevederilor art.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni”.

De asemenea, la art.56 alin.(2) din același act normativ se prevede:

“(2) Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție”.

La art.152 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(1) Stocurile sunt active circulante:

b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;”,

iar la art.256 din același act normativ se prevede:

“ 256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...]

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

[...]

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor)”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, se reține că regia autonomă avea obligația întocmirii documentelor justificative pentru producția realizată prevăzute de legea contabilă și a inventarierii stocurilor, inclusiv a stocurilor în curs de execuție.

Potrivit celor constatate în raportul de inspecție fiscală *„Regia nu a înregistrat în evidenta contabilă obținerea puietilor din producție proprie, nu a organizat gestiunea acestora (referitor la intrarea și iesirea pe parcursul fazelor tehnologice), organul de inspecție fiscală neputând stabili astfel modul de utilizare și cuantumul acestora în realizarea programelor CJC”.*

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că *„în cadrul pepinierelor, conform situațiilor întocmite pe propria răspundere de regie, s-au efectuat costuri de producție în perioada 2010-2012 în suma totală de .X. lei și au fost obținuți din producția proprie 18.246.596 puieti utilizați în cadrul programelor prevăzute în hotărârile CJC [...]”.*

Față de constatarea prezentată rezultă că regia autonomă a prezentat situații cu costurile de producție și cu producția de puieti utilizată în cadrul programelor Consiliului Județean .X.. Ca atare, se reține că aceste cheltuieli reprezintă cost de producție înregistrat pe cheltuieli însă, **regia nu a înregistrat veniturile impozabile aferente acestor costuri de producție.**

În conformitate cu prevederile pct.256 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
„256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;”

De asemenea, potrivit actului normativ mai sus invocat:

“ În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331);

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

- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361, 368).

În debitul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (331);

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

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile la nivelul costurilor de producție înregistrate de regie și prezentate la inspecția fiscală.

Mai mult, aceste aspecte au fost verificate și de organelor de control, din cadrul Curții de Conturi .X. care au constatat deficiențe cu privire la aplicarea și realizarea efectivă a înființării padurilor și perdelelor de protecție în Județul .X. în cadrul programelor județene care au condus la realizarea unui prejudiciu în perioada 2011-2013.

Ca urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru **impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei.**

10.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei (2008-.X. lei; 2009 – .X. lei; 2010- .X. lei; 2011 – .X. lei) aferentă contravalorii autorizațiilor speciale de transport, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii autorizațiilor speciale de transport în cuantumul stabilit, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de plată cu regularizarea efectuată de Regie în luna februarie 2011.

Perioada verificată: 2008 – 2011.

În fapt, .X. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată contravalorii autorizațiilor speciale de transport, încalcând prevederile art.137 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în perioada 2008 – 2011, astfel:

- în anul 2008 în sumă de .X. lei
- în anul 2009 în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 în sumă de .X. lei;
- în anul 2011 în sumă de .X. lei;

În drept, conform prevederilor art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) *Baza de impozitare cuprinde următoarele:*

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”

Față de prevederile legale de mai sus baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea prestatorului.

Potrivit prevederilor art.125 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu”*, persoanele impozabile având obligația declarării taxei prin Decontul de TVA, în baza acestei declarații stabilindu-se TVA de plată sau de restituit la/de la buget.

Având în vedere că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cuprinde și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia Regia a efectuat regularizarea taxei pe valoarea adăugată în anul 2011 pentru doi ani anteriori însă, organele de inspecție fiscală au apreciat că această regularizare a fost efectuată parțial nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin adresa nr..X./17.11.2015 organele de inspecție fiscală precizează „În perioada 2008 – ianuarie 2011, regia nu a colectat TVA aferentă autorizațiilor speciale de transport în sumă totală de .X. lei. În luna februarie 2011 regularizează TVA însă pentru perioada 2006 – 2010. La control s-a luat în considerare ca și regularizare TVA-ul aferent perioadei 2008-ianuarie 2011 diminuându-se suma datorată suplimentar pe perioada verificată cu suma de .X. lei”.

Potrivit celor prezentate se reține că organele de inspecție fiscală au ținut cont de regularizarea efectuată de Regia diminuând taxa pe valoarea colectată stabilită suplimentar de plată cu suma de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă contravalorii autorizațiilor speciale de transport.**

11.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei (2011-.X. lei; 2012 – .X. lei) aferentă livărilor efectuate în baza unor avize de însoțire, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la obligația de emite facturi și a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă livărilor de piatră în contravaloarea costului de administrare a terenului carierei .X., în condițiile în care operațiunile care implică o livrare de bunuri în schimbul unei prestări de servicii, din punct de vedere al legii fiscale, se consideră că fiecare persoană a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Perioada verificată: 2011-2012.

În fapt, la data de 26.08.2010 Regia a încheiat contractul nr..X. cu Consiliul Local al Comunei .X. având ca obiect administrarea suprafetei de teren situat în perimetrul Carierei .X.. Pretul administrării terenului reprezintă

2,2% din valoarea zacamintelor comercializate precum si cantitatea de 2200 tone piatra. Potrivit contractului plata se va face trimestrial. Contribuabilul a livrat piatra **in anul 2011** Consiliului Local al Comunei Grădina, pe baza de aviz de insotire, marfa in valoare de .X. lei fara a emite facturi fiscale, **diminuand astfel taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei.** Prin livrarea de bunuri, respectiv piatra, in baza avizelor de insotire marfa, fara intocmirea facturilor fiscale s-au incalcat prevederile art.130 si pct.8 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În același sens a procedat contribuabilul și în **anul 2012**, respectiv a efectuat livrări de piatră cu aviz de însoțire a mărfii fără a emite factura, **diminuând astfel taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei.**

În drept, conform prevederilor art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată”.

De asemenea, conform dispozițiilor pct.8 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte”.

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Art.137 alin.(1) lit.a) din actul normativ mai sus menționat, precizează:
„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului,

beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă:

Contractul nr..X./26.08.2010 are ca obiect administrarea suprafeței de teren aparținând regiei, iar prețul administrării terenului este de 2,2% din valoarea zăcămintelor comercializate, precum și cantitatea de 2.200 tone piatră pe care regia trebuia să o achite către UAT. Practic această livrare reprezintă prețul de administrare al terenului carierei .X..

Se reține că în perioada 2011 – 2012, în schimbul dreptului de administrare a terenului din cariera .X. aparținând comunei Grădina Regia avea obligația decontării sumei reprezentând 2,2% din valoarea zăcămintelor comercializate și livrării cantității de 2.200 tone piatră.

Pentru cantitatea de piatră livrată regia autonomă a întocmit avize de însoțire a mărfii fără a întocmi facturi, fapt ce a condus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată.

Potrivit contractului Regia avea obligația achitării către UAT Grădina a costului de administrare a terenului sens în care UAT, în calitate de administrator al terenului, avea obligația emiterii de facturi către .X. în care să fie înscrisă contravaloareacostului administrării calculată conform contract, iar .X. avea obligația emiterii de facturi pentru livrările de piatră, fiecare operațiune reprezentând operațiune de sine stătătoare.

Astfel, cele două părți contractuale urmau să-și facă punctajul și regularizării eventualelor diferențe în plus sau minus rezultate.

Ca urmare, în mod legale organele de inspecție fiscală au stabilit că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu au fost respectate prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea în sine reprezentând o prestare de

servicii – administrarea terenului în schimbul unei livrări de bunuri, fiecare persoană impozabilă considerându-se că fiecare persoană a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Se reține că neevidențierea taxei pe valoarea colectată aferentă livrărilor de piatră în contul costului de administrare a condus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată a cărei exigibilitatea intervine la data faptului generator sau, prin excepție, la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, conform prevederilor art.134¹ alin.(1) și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

[...]

ART. 134²*)

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”*

De asemenea, se reține că OMFP nr.226/2006 prevede că :

„Avizul de însoțire a mărfii

[...]

Este formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*
- **document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;**
 - *dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;*
 - *document de primire în gestiune, după caz.*

2. Se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale societății.

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură".

Pe avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți".

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

3. Circulă, după caz:

- la furnizor:

- la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;

- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii;

- la compartimentul financiar-contabil;

- la cumpărător:

- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor;

- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică".

iar la art.4 din OMFP nr.2226/2006, se prevede:

"(1) Normele de întocmire și utilizare a facturii sunt cele prevăzute în anexa nr. 3, care face parte integrantă din prezentul ordin, și se aplică numai de către persoanele stabilite în România, în conformitate cu prevederile art. 125¹ alin. (2) din Codul fiscal. Pentru facturile transmise pe cale electronică se aplică prevederile art. 155 din Codul fiscal."

Anexa 3 „Normele de întocmire și utilizare a facturii” prevede:

“Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- **document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;**

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;

- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;

- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;**

- alte situații prevăzute expres de lege

2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii.

3. Circulă, după caz:

- la furnizor:

- la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate;

- la cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că avizul de însoțirea a mărfii servește ca document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, și este **documentul ce stă la baza întocmirii facturii,**

Acesta se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale societății, iar în celelalte situații decât cele prevăzute se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

Astfel, nu se reține argumentul contestatarii conform căruia chiar dacă ar fi emis facturi la livrare acestea ar fi trebuit stornate la momentul facturării costului de administrare de către UAT Grădina, având în vedere că, pe de o parte Regia avea obligația emiterii de facturi la livrarea cantității de piatră, iar pe de altă parte UAT Grădina avea obligația emiterii de facturi pentru încasarea costului de administrare.

Mai mult, se reține că în situația în care ar fi fost necesare regularizări procedura de stornare a facturilor este reglementată la art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

12.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor în condițiile în care contestatara deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: anul 2010.

În fapt, în anul 2010, Regia a constituit provizioane pentru clienți neincasati in contul 1518 *“Alte provizioane”*, in suma de .X. lei, prin aplicarea procentului de 100% contrar prevederilor art.22 alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ne reprezentând documente din care sa rezulte ca la data constituirii provizioanelor a fost deschisa procedura falimentului pentru clientii asupra carora existau creante neincasate.

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

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

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

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr 3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că .X. deși contestă întregul quantum al obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aduca argumente și să invoce temeuri de drept pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei.

Astfel, întrucât .X. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei.

*
* *

Întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca quantumul impozitului pe profit pentru care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată de quantumul impozitului pe profit pentru care contestația a fost respinsă ca nemotivată pentru capetele de cerere de la cap.III B pct.1-4.a), 4.c)-9 și 12 se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată.

Pentru taxa pe valoarea adăugată analizată la capetele de cerere de la Cap.B pct.1-4.a), 5-6, 8 și 10-11 se va respinge contestația ca neîntemeiată.

13.) În ceea ce privește :

-.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

-.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

-.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

-.X. lei penalități de întârziere aferente TVA, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată.

De asemenea, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației a dispus desființarea parțială a actului administrativ fiscal contestat, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

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

ART.120

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în

baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, organul de soluționare a contestației va proceda la:

- respingerea contestației ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

- respingerea contestației ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- desființarea parțială a deciziei de impunere pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceleași perioade în funcție de cele prezentate în decizie, și să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

1.) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./31.08.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceleași perioade în funcție de cele

prezentate în decizie, și să emită un anu act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

2.) Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

3.) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
.X.