

**DECIZIA nr. 28 / 28 .01.2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. C SA ,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **S.C. C SA** cu privire la reluarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală .

Prin Decizia nr..... Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulate de S.C. C SA împotriva deciziei de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Decizia nr..... irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție a decis admiterea recursului formulat de S.C. C SA împotriva Sentinței civile nr..... a Curții de Apel, a casat sentința atacată **și a anulat decizia nr..... emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.** de suspendare a soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, obligând la soluționarea pe fond a contestației.

Societatea **contestă** :

- impozit pe profit;
- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul

Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC C SA.

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

**1. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de..... lei reprezentând chirie la utilaje închiriate de la SC O SA,** contestatoarea susține că diferența între contravaloarea facturilor emise de SC O SA pe baza contractului de închiriere utilaje nr.....și cheltuielile cu montarea-demontarea liniilor de cale ferată la lucrarea de la Baza L, constatată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă în baza prevederilor art.4.3 din contract este eronată întrucât aceste prevederi contractuale nu au fost corelate cu prevederile art.3.1, 4.1, 4.2, 8.3 din același contract.

Societatea susține că pentru închirierea utilajelor respective se datorează o chirie lunară indiferent de numărul de ore de funcționare, chiria fiind datorată în quantumul lunar, în caz contrar urmând să se achite penalități contractuale. Faptul că nu s-au întocmit rapoarte zilnice de activitate nu înlătură obligația de plată a chiriei neexistând nici o prevedere din care să rezulte că se diminuează chiria lunară potrivit rapoartelor zilnice.

Societatea susține că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală respectiv, art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr.414/2002 se referă la cheltuieli ce nu la bază document justificativ ori operațiunea constituie închiriere de utilaje și nu operațiuni evidențiate în deviz, operațiuni care atestă cât au lucrat efectiv utilajele și nu timpul cât au fost închiriate considerând în acest sens și perioada de transport a acestora de la și la proprietar – O- precum și perioada de staționare când acestea nu au fost utilizate. Devizele atestă efectuarea lucrării la punctul de lucru Lăzarea și confirmă că lucrarea s-a desfășurat pe o perioadă de 6 luni cât a durat contractul ceea ce confirmă că operațiunea a avut la bază contractul de închiriere și prețul închirierii și nu perioada în care utilajele au funcționat efectiv.

Societatea arată că *“facturile emise de SC O SA în baza contractului nr..... și înregistrate pe cheltuieli de către SC SA (copii Xerox- anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, resp. pg.141-146 din dosarul întocmit de controlul fiscal) îndeplinesc condiția de document justificativ și suma de 60.786 lei este deductibilă fiscal”*, invocând în susținerea acestor afirmații prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și pct.1.3 din OMFP nr.94/2001.

## **2. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente**

stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de 182.850 lei reprezentând contravaloarea lucrărilor executate de către SC A SA la obiectivul “*Refacerea liniei CF uzina principală - SE C II*”, contestatoarea susține că:

- SE C II în calitate de beneficiar final al lucrării “*Refacerea liniei CF uzina principală - SE C II*”, a încheiat contractul de prestări servicii nr.....cu SC O SA, cu valoarea de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând o valoare a contractului în sumă de ..... lei.

- SC O SA în calitatea de adjudecatar al lucrării și de beneficiar subcontractează cu SC C SA în calitate de prestator, încheindu-se contractul nr..... cu valoarea de ..... lei din care TVA în sumă de.....lei, rezultând o valoare a contractului în sumă de ..... lei.

- SC C SA în calitate de beneficiar încheie cu SC A SA în calitate de prestator, contractul nr....., cu valoarea de..... lei din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând o valoare a contractului în sumă de ..... lei.

- SC A SA în calitate de beneficiar încheie cu SC F SRL în calitate de prestator, contractul nr....., cu valoarea de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând o valoare a contractului în sumă de ..... lei. SC F SRL apare numai în calitate de prestator.

Societatea susține că prin verificarea încrucișată s-a constatat că la SC F SRL nu se regăsesc documente care să justifice toate cheltuielile evidențiate în devizul anexat facturii întocmite de această societate către SC A SA precum și faptul că prin procesul verbal nr..... încheiat la SC F SRL nu se precizează dacă au fost recunoscute veniturile și nici dacă au fost calculate influențele fiscale din nerecunoașterea acestora.

Contestatoarea susține că obiectul inspecției a fost acela de a demonstra că nu s-au efectuat cheltuieli pentru executarea lucrării și care conduc la efecte fiscale pentru societate. Acest fapt a fost realizat de organele de inspecție fiscală prin translatarea pe baza legăturii de cauzalitate între contracte, a unor cheltuieli nejustificate la cel devenit primul prestator – SC F SRL și în completare pentru cel devenit al doilea prestator SC A SA, fără ca la aceste societăți să se recalculeze venitul iar pe această bază să se reconsidere cheltuielile SC C SA .

Totodată, societatea arată că din același proces verbal conform celor constatate la SC E SA – Sucursala E II rezultă că lucrarea a fost realizată și recepționată conform procesului verbal de recepție nr..... prin care comisia de recepție propune acceptarea lucrărilor aferente situației de lucrări și acestea corespund caietului de sarcini.

Ca urmare, societatea susține că neacceptarea la deducere a sumei de ..... lei aferente facturii fiscale nr..... emisă de SC A SA este forțată în condițiile în care din procesele verbale nu rezultă că a fost corectată baza impozabilă la celelalte două societăți SC A SA și SC F SRL iar societatea a

achitat factura către SC A SA, fiindu-i achitată factura nr..... de către SC OSA.

**3. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente** stabilite ca urmare a faptului că nu au fost înregistrate venituri în sumă de ..... lei reprezentând contravaloarea a ... litri de motorină predați în custodie la SC I SRL, neevidențiate în gestiune și în contabilitate. Din declarația gestionarei a rezultat că ar fi predat motorina din ordinul fostului director general dar că ar fi primit cantitatea respectivă în aceeași lună de la o altă firmă – SC AL – care ar fi facturat o cantitate inferioară celei trimise reîntregindu-se astfel stocul și pe această bază nu a mai predat documentele la contabilitate și nu a efectuat operațiunile în fișa de magazie.

La inventarierea din noiembrie 2004 s-a constatat un plus de inventar de 18 litri motorină la gestiunea de carburanți de unde rezultă că nu este vorba de prejudiciu, cantitatea de 11.600 litri motorină există în gestiune.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au forțat nota și au stabilit venit suplimentar fictiv în condițiile în care *“ar fi trebuit să afecteze și cheltuielile, cu aceeași sumă cu care a majorat veniturile, ceea ce ar fi condus la o influență zero asupra profitului impozabil”*.

De asemenea, arată că ignorarea rezultatelor inventarierii anuale infirmă prezumția de la care pleacă majorarea artificială a veniturilor și deci este nejustificată.

**4. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente** stabilite ca urmare a neînregistrării de venituri în sumă de .....lei, societatea arată că organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală că veniturile suplimentare obținute reprezintă valoarea diferențelor de preț pentru un număr de .. boghiuri valorificate prin vânzare, în raport cu ultima vânzare, pe un circuit care cuprinde un număr de .. firme, astfel:

- SC C SA vinde către SC B SRL .. boghiuri la prețul de ... lei/buc., inclusiv TVA, în baza contractului nr....., rezultând o valoare totală de .....lei, pentru care au fost emise facturi fiscale corespunzătoare.

- SC B SRL revinde cele .. de boghiuri către SC N SRL, la prețul de .....lei /buc., inclusiv TVA, rezultând o valoare totală de ..... lei, pentru care au fost emise facturi fiscale corespunzătoare.

- SC N SRL revinde boghiurile repective către SC M SRL, la prețul de ..... lei /buc., inclusiv TVA, rezultând o valoare totală de ..... lei, pentru care au fost emise facturi fiscale corespunzătoare.

- SC M SRL revinde .. de boghiuri către SC R SA, la prețul de ..... lei /buc., inclusiv TVA, rezultând o valoare totală de ..... lei, pentru care au fost emise facturi fiscale corespunzătoare. Diferența de .. boghiuri se vinde ca deșeuri metalice către SC D SRL pentru care a încasat suma de ... lei.

Contestatoarea susține că vânzarea celor .. de boghiuri s-a efectuat pe baza aprobării Consiliului de administrație din data de 31.10.2003 condiția impusă fiind de a se recupera cel puțin valoarea contabilă a acestora.

Totodată, contestatoarea susține că referatul de aprobare nu precizează seria fiecărui boghiu iar la operațiunea de vânzare un număr de .. din cele .. vândute efectiv nu au fost cele incluse în lista CA prezentată spre aprobare.

De asemenea, arată că vânzarea s-a efectuat cu o diferență pozitivă de ..... lei condiția impusă fiind respectată astfel, valoarea de vânzare este de ..... lei față de valoarea contabilă de ..... lei.

În ceea ce privește faptul că au fost vândute .. de boghiuri la alte serii decât cele din lista aprobată rezultă că valoarea de vânzare a fost de .....lei față de valoarea contabilă de ..... lei de unde rezultă un profit nerealizat de ..... lei ce poate fi considerat ca daune interese și care pot fi imputate persoanelor vinovate în sensul art.1084-1086 din Codul Civil respectiv, art.43 din Codul Comercial sau ca sumă cu care societatea se poate constitui parte civilă în măsura în care cercetările organelor de poliție constată existența unor fapte de natură infracțională. Din declarația gestionarei rezultă ca aprobarea pentru vânzarea celor .. de boghiuri a fost dată verbal de fostul director general.

Contestatoarea nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală care în urma efectuării unui control încrucișat la societățile participante la circuitul de vânzare-cumpărare a ajuns la concluzia că societatea a valorificat boghiurile direct la SC R SA, stabilind un venit potențial nerealizat în sumă de ..... lei [.. buc. X (..... lei/buc.- ....lei/buc.)].

Totodată, contestatoarea susține că la stabilirea prețului potențial pe care ar fi putut să-l încaseze de la SC B SRL organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere gradul de uzură al boghiurilor ce au fost achiziționate din anii 1983, 1985, 1987, 1990 și 1991 avându-se în vedere declarația gestionarei din care rezultă că boghiurile nu au fost folosite din lipsă de lucrări până la data vânzării și adresa nr..... a R SA din care rezultă că toate boghiurile achiziționate de la SC M SRL au fost utilizate în procesul de producție fără a se face precizări în legătură cu gradul de uzură.

De asemenea, societatea arată că în urma verificărilor încrucișate la societățile participante la circuitul de vânzare –cumpărare a boghiurilor și pe baza adresei nr..... a ORC de pe lângă Tribunalul organele de inspecție fiscală au constatat că între reprezentanții legali ai SC M SRL, SC B SRL și SC N SRL există o legătură de cauzalitate însă nu înțelege care este legătura de cauzalitate între SC C SA și cele trei societăți iar textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală respectiv art.11 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare ale articolului respectiv nu are aplicabilitate în acest caz întrucât reconsiderarea veniturilor conform art.11 din Codul fiscal se efectuează numai pentru persoanele afiliate române și străine.

**5. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente** stabilite ca urmare a nedeductibilității sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea a ... mc de balast înregistrată pe cheltuieli de exploatare, societatea arată că în baza contractului nr.....4 încheiat cu SC I SRL s-a aprovizionat cu balast de râu pentru execuția lucrării “*Consolidare terasamente linie CF P-C, km.....*”, beneficiar fiind Sucursala RCF.

În perioada aprilie – august 2004 SC I SRL a emis facturi fiscale și avize de însoțire a mărfii pentru cantitatea de ..... mc, în valoare de ..... lei.

Ca urmare a faptului că nu în toate cazurile cantitățile înscrise în avizele de însoțire a mărfii corespundeau cu cantitățile recepționate la punctul de lucru P a rezultat ca nerecepționată cantitatea de .....mc în valoare de .....lei, localizată la factura nr..... ce a fost achitată prin compensare cu OC nr.....

În urma compensării suma de ..... lei a fost înregistrată în contul 473”*Decontări în curs de clarificare*” iar apoi pe costuri în contul 601”*Cheltuieli cu materii prime*” pe baza unui raport de expertiză tehnică.

Contestatoarea susține că lucrarea a fost recepționată cu procesul verbal nr..... de către beneficiar și corespunde din punct de vedere cantitativ și calitativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică cheltuiala în sumă de .....lei întrucât nu are document justificativ la bază.

Societatea consideră eronată constatarea organului de inspecție fiscală privind înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli fără documente justificative în condițiile în care cantitatea de ..... mc balast a făcut parte din factura fiscală nr..... iar suma de ..... lei a fost “*înregistrată temporar în contul 473”Decontări în curs de clarificare” în vederea efectuării cercetărilor și stabilirii destinației sumei în funcție de realitatea de pe teren*”. De asemenea, susține că documentul justificativ este dat de aprobarea Consiliului de Administrație al societății în urma expertizei tehnice astfel că nu înțelege în ce temei legal consideră organul de inspecție fiscală că raportul de expertiză tehnică nu este un document legal pentru înregistrarea în contabilitate atât timp cât Codul de procedură civilă și Codul de procedură penală acceptă expertizele ca probe.

**6. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente** stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a neînregistrării veniturilor în sumă de .....lei reprezentând diferența de preț la vânzarea a ..... litri motorină către SC I SRL, cu factura nr....., societatea arată că pentru “*evidențierea ieșirilor de materiale a folosit metoda FIFO, respectiv primul intrat-primul ieșit, metoda acceptată din punct de fiscal pentru deductibilitatea cheltuielilor*” și conform acestei metode consideră că nu se justifică calculul unor venituri suplimentare.

Totodată, societatea arată că din analiza fișelor de magazie pe perioada 26.05.2004 -15.07.2004 au avut loc ieșirile de motorină:

-fișa de magazie Motorină cod 201407310 PU =..... lei, stoc ... litri la 01.06.2004 și .. litri la 15.07.2004;

- fișa de magazie Motorină cod 201401312 PU =..... lei, stoc ....litri la 22.06.2004 și ..... litri la 16.07.2004;

- fișa de magazie Motorină cod 201401314 PU =..... lei, stoc ..... litri la 04.08.2004., de unde rezultă că motorina ar fi putut fi facturată la prețul de ..... lei/litru dar a fost facturată la prețul de..... lei/litru cu o diferență favorabilă de ..... lei/litru, pentru total cantitate rezultând un profit de ... lei.

Potrivit celor susținute contestatoarea arată că nu se justifică calculul unor venituri suplimentare.

**7. Referitor la impozitul pe profit si accesoriile aferente** ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de ..... lei reprezentând despăgubiri plătite unor persoane fizice pentru folosirea terenului proprietate personală în cadrul lucrărilor efectuate pentru repararea unor tronsoane de cale ferată pe ruta C- P, societatea arată că această sumă a fost plătită unor persoane fizice *“întrucât efectuarea lucrărilor nu se puteau executa decât dacă se afectau terenurile persoanelor fizice care aveau dreptul să interzică accesul pe proprietățile lor”* și în consecință obligațiile suplimentare de plată sunt calculate eronat.

Totodată, societatea susține că plata acestor despăgubiri este justificată din punct de vedere economic iar faptul că acestea nu au fost individualizate și au fost cuprinse în cheltuielile indirecte nu este greșit atât timp cât acestea nu au fost depășite.

De asemenea, susține că înregistrarea în contul 628.1”*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” și nu în contul 658.1 *“Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități”* nu este suficientă pentru a clasifica drept cheltuieli nedeductibile această sumă iar față de temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.21 alin.4 lit.b) din Codul fiscal rezultă că suma de .....lei este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

**II. Prin Decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală, astfel:**

### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată:01.01.2003 – 31.12.2005.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC C SA în calitate de chiriaș a încheiat cu SC O SA contractul de închiriere utilaje nr....., pe o perioadă de 5 luni, ce are ca obiect închirierea a .. buc. Macara.. to și .. buc.

grindă portal de ... to. Contractul are valoarea totală de .....lei iar chiriașul se obligă să achite lunar suma de ..... lei. La art.43 din contract se precizează că factura se va întocmi lunar ținând seama de numărul de zile efectiv lucrate rezultate din rapoartele de activitate zilnică ale deservenților utilajelor sau ale proprietarului dar confirmate de chiriaș.

În perioada **iunie – noiembrie 2003** SC O SA a emis un umăr de .. facturi fiscale cu valoarea totală de ....lei, fără TVA.

Societatea nu a prezentat rapoartele zilnice de activitate din care să rezulte timpul efectiv lucrat cu utilajele închiriate dar au fost prezentate situații de plată în care s-a menționat timpul efectiv lucrat și valoarea înscrisă de societate în devizele de lucrări pentru activitatea desfășurată la Baza L. Astfel, conform devizelor de lucrări s-a constatat că s-au efectuat montări și demontări de linii pentru lucrarea „*RK linie C – D tronson G T*” și „*RK linie D/ R*”. Valoarea justificată de societate prin devizele de lucrări a fost ..... lei rezultând **o diferență nejustificată de ..... lei**, înregistrată pe cheltuieli și luată în calculul profitului impozabil ca deductibilă fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit nefiind justificată cu documente.

2. Societatea în calitate de beneficiar a încheiat cu SC A SA contractul de prestări servicii nr..... ce are ca obiect „*Refacerea liniei CF uzinală principală SE I*” la prețul de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei.

La baza încheierii acestui contract a stat contractul nr..... încheiat de SC C SA în calitate de prestator cu SC O SA în calitate de beneficiar având ca obiect executarea acestei lucrări.

Din verificarea încrucișată a rezultat că SC A SA a încheiat la rândul său, în calitate de beneficiar, contractul de prestări servicii nr.....cu SC F SRL, în calitate de executant, având ca obiect „*Refacerea liniei CF uzinală principală SE I*”.

Din verificarile încrucișate la SE II, SC A SA, SC F SRL s-a constatat că :

-SC F SRL nu a făcut dovada executării acestei lucrări nejustificând cu documente consumul de materiale, forță de muncă, utilaje și transport înscrise în situația de lucrări anexată facturii fiscale emisă de SC A SA ;

-SC A SA a participat ca intermediar în circuitul rezultat ca urmare a încheierii contractelor de prestări servicii reținând numai comisionul de 1% prevăzut în contractul cu SC F SRL și nu a prezentat documente care să justifice consumul de materiale, forță de muncă, utilaje și transport pentru efectuarea lucrării.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică înregistrarea de către societate în cheltuielile de exploatare din **luna decembrie 2003**, prin nota contabilă nr....., a **sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea unei lucrări care nu a fost executată în baza facturii**



**fiscale nr.....emisă de SC A SA** , astfel că nu a fost acceptată la deducere la calculul profitului impozabil.

3. Organele de inspecție fiscală au constat că prin procesul verbal de custodie din ..... încheiat la § 2 s-a predat cantitatea de .... l motorină către SC I SRL, proces verbal ce nu este înregistrat în evidența contabilă a societății și nu a fost operat în fișa de magazie a gestiunii de carburanți.

Societatea nu prezentat documente din care să rezulte restituirea cantității de .... l motorină sau document din care să rezulte încasarea contravalorii motorinei de la SC I SRL.

În procesul verbal de control intermediar nr....., încheiat la societate, sunt prezentate explicațiile gestionarei potrivit cărora în cursul lunii iunie 2004 s-a primit de la SC AL cantitatea de ..... l motorină cu factura nr..... și cantitatea de ..... l motorină cu factura nr....., ce a fost recepționată la data de ....2004. În aceeași zi s-a primit și cantitatea de .....l motorină adusă cu același mijloc de transport în contul celei predate în custodie la SC I SRL, fără să primească document de însoțire a mărfii sau factură fiscală.

Organele de inspecție fiscală nu și-au însușit explicațiile date de gestionară întrucât nu a prezentat nici un document care să justifice această afirmație.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constat că prin livrarea cantității de .....l motorină către SC I SRL fără documente legale au fost încălcate prevederile art.11 din Legea nr.82/1991, republicată și ale art.6(1) din același act normativ.

Totodată, s-a constat că în fișele de magazie au fost înregistrate aprovizionările de motorină cu documente legale precum și ieșirile din gestiunea de motorină date în consum, fără a se înregistra diferențe scriptice.

Deoarece societatea nu a prezentat documente legal întocmite din care să rezulte restituirea motorinei sau încasarea contravalorii acesteia s-a procedat la calcularea valorii acestei cantități la prețul de aprovizionare de ..... lei/l rezultând **suma de ..... lei** cu care au fost diminuate veniturile societății și implicit profitul impozabil.

Astfel, a fost reîntregit profitul impozabil cu această sumă.

**4. În baza adresei nr..... a S R PT s-a efectuat verificarea circuitului financiar și a consecințelor fiscale rezultate în urma valorificării unui număr de ... boghiuri .**

S-a constat că prin Referatul nr..... conducerea executivă a societății a supus spre aprobare Consiliului de Administrație lista cu mijloacele fixe propuse pentru casare, în această listă fiind și cele .. boghiuri care ulterior au fost vandute. Prin referat se menționează „*aceste boghiuri se află*

*în Baza de producție , supuse degradării, nefolosite datorită lipsei de lucrări cu acest specific”.*

Prin Decizia nr..... se stipulează că se aprobă de principiu lista cu mijloacele fixe propuse pentru casare prin vanzare, dezmembrare și valorificare pe subansambluri în condițiile acoperirii valorii rămase din înregistrările contabile.

Ca urmare a respectivei aprobări comisia de prețuri a societății a actualizat valoarea de inventar cu indicii oferți de Direcția de Statistică – .....- plecând de la ultima reevaluare efectuată în baza HG nr.403/iunie 2000 și diminuată cu gradul de uzură de 60%, rezultând un preț mediu calculat de .....lei /buc..

Societatea în calitate de vânzător a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.....cu SC B SRL prin care au fost vandute cele .. boghiuri la valoarea de .....lei/ buc. rezultând suma de ..... lei, valoarea mărfii de ..... lei și TVA de ..... lei.

La livrare au fost întocmite .. avize de însoțire a mărfii pentru .. bucăți iar pentru .. bucăți s-au întocmit două avize ..... ce cuprindeau și numerele de inventar pe fiecare boghiu.

Din verificarea numerelor de inventar a rezultat că .. de boghiuri au fost vandute fără a acestea să fie cuprinse în lista aprobată.

Din verificarea încrucișată s-a constatat că SC B SRL a revândut cele .. de boghiuri către SC N SRL pentru care au fost emise două facturi fiscale cu valoarea totală de ..... lei, din care TVA în sumă de .....lei.

La rândul său SC N SRL a revândut cele .. de boghiuri către SC M SRL pentru care au fost emise două facturi fiscale cu valoarea totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei.

Din verificarea încrucișată la SC M SRL a rezultat că aceasta a revândut .. de boghiuri către SC R SA pentru care au fost emise două facturi fiscale cu valoarea totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei.

Diferența de ..boghiuri a fost vândută de SC M SRL către SC D SRL ca deșeuri pentru care a încasat suma de ..... lei. Astfel, s-a constatat că SC M SRL a facturat suma de..... lei, din care valoarea mărfii în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

Potrivit celor constatate din verificările încrucișate organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC C SA a vandut .. de boghiuri din care .. se aflau în gestiunea Bp și .. buc. la Ș2 ce au fost transferate la B p cu bonurile de mișcare nr.....

În ceea ce privește ridicarea din gestiune a celor .. de boghiuri vândute din explicațiile date de gestionare a rezultat că un număr de.. de boghiuri au fost livrate în perioada 01.11.2004 – 03.11.2004 iar la livrare a participat și delegatul din partea SC R SA însă aceasta nu cunoaște unde au fost duse aceste boghiuri.

Din compararea facturilor fiscale cu avizele de însoțire a mărfii a rezultat că:

SC B SRL a emis factura fiscală nr..... pentru .. boghiuri cu toate că Bp a emis avize de însoțire a mărfii numai pentru .. buc. și factura fiscală nr..... pentru .. de boghiuri cu toate că Bp a emis avize de însoțire a mărfii pentru .. buc., pentru .. buc. fiind emise avize la data 03.11.2004 iar pentru .. buc. la data de 08.11.2004.

SC N SRL a emis factura fiscală nr..... pentru .. boghiuri și factura fiscală nr.....pentru .. de boghiuri cu toate că societatea nu a emis avize până la acea dată pentru toate boghiurile vândute către SC B SRL

SC M SRL a emis factura fiscală nr.....pentru .. boghiuri și factura fiscală nr. .... pentru.. de boghiuri cu toate că societatea nu a emis avize până la acea dată pentru toate boghiurile vândute către SC B SRL.

Conform celor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că facturarea a fost efectuată înaintea emiterii avizelor de însoțire a mărfii, .. boghiuri vândute către SC M SRL au fost ridicate anterior emiterii Deciziei ..... din Bp, respectiv pe data de 2003, fără a fi duse în depozitul de la Ș 2, delegatul meționat pe bonurile de mișcare nu era salariatul societății iar la ridicarea boghiurilor a participat delegatul SC R SA.

În ceea ce privește prețul de vânzare s-a constatat că aplicarea coeficientului de uzură nu se justifică deoarece societatea a solicitat DGFP i a obținut avize favorabile pentru trecerea în conservare și scutire la calculul amortizării pentru mijloace fixe în care sunt incluse și cele .. de boghiuri , precum și faptul că acestea nu au înregistrat uzură fizică deoarece nu au fost utilizate în procesul de producție.

Astfel, din comparația prețului practicat de SC M SRL de ..... lei/buc. cu prețul stabilit de comisia de prețuri, fără gradul de uzură, de ..... lei/buc. și din acceptarea de către SC R SA a prețului de vânzare practicat de SC M SRL s-a constatat că la data efectuării tranzacțiilor prețul de piață recunoscut este de ..... lei/buc.

Totodată, din verificările încrucișate și din adresa nr..... a ORC de pe lângă Tribunalul rezultă că între reprezentanții legali ai societăților au existat legături :

- la SC M SRL pe perioada 14.04.1999 – 16.10.2000 a fost administrator B I;

- la SC B SRL și SC N SRL BI este și administrator și asociat la ambele societăți;

-pe avizele de insoțire a mărfii nr..... emise de Ș 2 pentru vânzarea a.. boghiuri ca delegat este menționat B I.

Potrivit celor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că prin vânzarea la un preț subdimensionat s-a creat posibilitatea să se transfere veniturile către SC M SRL iar potrivit adresei nr..... emisă de SC S SA. producător de boghiuri. a rezultat că prețul de vânzare practicat în perioada octombrie –noiembrie 2004 a fost de .....lei/buc.

Astfel, rezultă că societatea a vândut .. boghiuri la un preț subdimensionat mai mic cu .....lei/buc.fățã de prețul de piațã de la data efectuãrii tranzacțiilor acceptat de beneficiarul final SC RSA .

În baza art.7 pct.26, art.11 și art.19 alin.1 din Codul fiscal și ale pct.13 din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscalã au procedat la corectarea prețului de vanzare de .....lei/buc. practicat de societate la nivelul prețului de piațã de ..... lei/buc. practicat cãtre beneficiarul final. Astfel, s-a recalculat diferența de preț cu care au fost diminuate veniturile din vãnzarea la un preț subdimensionat rezultãnd suma de ..... lei.

**5. S-a constatat cã societatea a aprovizionat de la SC I SRL cantitatea de ..... mc balast ce a fost facturatã de furnizor și achitatã de societate.**

La primirea balastului gestionarul șantierului a confirmat pe avizele de însoțire cantitãți mai mici decãt cele trecute de furnizor astfel cã, au fost întocmite NIR-uri pentru cantitatea de ..... mc. de unde rezultã cã s-a facturat în plus cantitatea de ..... mc.. Aceasta se regãsește în factura fiscalã nr.....prin care s-a facturat ..... mc. și s-a recepționat cantitatea de .....mc., facturã ce a fost achitatã integral.

Valoarea totalã a celor ..... mc. Balast este de ..... lei din care valoarea mãrfii de ..... lei și TVA în sumã de ..... lei. Suma de .....lei a fost evidențiatã în contabilitate prin nota contabilã nr..... în contul 473”Operațiuni în curs de lãmurire”.

La întocmirea bilanțului contabil pe anul 2004 prin nota contabilã nr..... societatea a înregistrat suma de .....lei pe cheltuieli de exploatare în contul 601”cheltuieli cu materiale consumabile”.

Din verificarea NIR-urilor rezultã cã aceastã cantitate de ..... mc. balast nu a intrat în gestiune iar din explicațiile menționate în nota contabilã rezultã cã aceastã cantitate a fost datã în consum conform raportului de expertizã tehnicã ce nu reprezintã document legal pentru evidențierea în contabilitate a cheltuielilor.

Astfel, în baza art.24 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 organele de inspecție fiscalã au constatat cã suma de ..... lei nu reprezintã cheltuiã deductibilã la calculul profitului impozabil.

**6. Organele de inspecție fiscalã au constatat cã în perioada 26.05. – 15.07.2004 pe baza unor procese verbale de custodie s-a predat cantitatea de ..... I motorinã cãtre SC I SRL.**

Gestionara a întocmit aviz de însoțire a mãrfii nr..... document ce nu a fost predat la contabilitate dar a fost operat în fișa de magazie.

În urma inventarierii la finele anului 2004 comisia de inventariere a constatat cã cei .....I motorinã dați în custodie nu au fost restituiți .

Societatea a emis factura fiscalã nr..... cãtre SC I SRL pentru cantitatea de .....I motorinã la prețul unitar de ..... lei/I.

Din verificarea documentelor a rezultat că prețul de aprovizionare pentru cantitatea de .....l motorină a fost de ..... lei cu o diferență valorică de .....lei/l astfel, s-a constatat că prin facturarea la un preț mai mic decât cel de aprovizionare au fost diminuate veniturile societății cu suma de ..... lei, conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 și pct.13 din HG nr.44/2004.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că pe baza referatelor din 2004 merceologul P M a ridicat din casierie suma de ....lei ce a fost achitată unei persoane fizice CC din com. P ca despăgubire pentru folosirea terenului proprietate personală în vederea efectuării lucrării „*Consolidare terasament linie CF P C km..... etapa I*”. Consiliul de Administrație a aprobat referatul nr.....de trecere pe cheltuieli a acestei sume cu specificarea recuperării acesteia din situațiile de lucrări. Suma a fost evidențiată în contul 628”*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” fără a fi recuperată prin articol distinct în situațiile de lucrări.

De asemenea, merceologul P M a ridicat din casierie suma de .... lei, din care suma de .....lei a fost justificată ca fiind achitată ca despăgubire către persoana fizică CN din loc. Po pentru folosirea terenului proprietate personală în vederea efectuării lucrării „*Consolidare terasament linie CF km..... linia CF 101 P C*”. Consiliul de Administrație a aprobat prin decizia nr.....trecerea pe cheltuieli a acestei sume cu specificarea recuperării acesteia din situațiile de lucrări. Suma a fost evidențiată în contul 628”*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” fără a fi recuperată prin articol distinct în situațiile de lucrări, dar care trebuia evidențiată în contul 658”*Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități*”.

Ca urmare, s-a constatat că suma de .....lei, potrivit art.21 alin.4 lit.b) din Codul fiscal, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Urmare a celor de mai sus precum și a constatărilor privind :

- diminuarea impozitului pe profit pe anul 2003 cu suma de ..... lei ca urmare a depunerii eronate a declarației rectificative;

-neacceptarea la deducere a cheltuielilor de transport facturate nejustificat de SC A SA pe anul 2003;

- neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu ajutoare materiale acordate salariaților pe baza contractului de mecenat pe anul 2003;

- neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu închirierea unui apartamen nefiind aferente obiectului de activitate pe anul 2005;

- neacceptarea la deducere a cheltuielilor de transport facturate nejustificat de SC A SA pe anul 2005,

a fost calculat **impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei** din care:

- pe anul 2002 ..... lei;

- pe anul 2003 ..... lei;
- pe anul 2004 ..... lei;
- pe anul 2005 .....lei.

**Societatea contestă suma de ..... lei.**

Pentru neachitarea la termen au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .....lei din care societatea contestă majorări de întârziere în sumă de .....lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.

## **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Perioada verificată:01.01.2003 – 31.12.2005

1. S-a constatat că societatea a dedus **TVA în sumă de ..... lei** din .. facturi fiscale emise în perioada **iunie – noiembrie 2003** de SC O SA în baza contractului de închiriere de utilaje încheiat de societate în calitate chiriaș.

Așa cum s-a prezentat la pct.1 de la capitolul impozit pe profit societatea nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă a serviciilor cu utilajele închiriate pentru suma de ..... lei astfel că, potrivit prevederilor art.22 alin.5 lit.a) din Legea nr.345/2002 organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de ..... lei.

2. S-a constatat că societatea a dedus **TVA din factura fiscală nr.....** emisă de SC A SA în baza contractului de prestări servicii nr.24/4796/04.11.2003 ce avea ca obiect „*Refacerea liniei CF uzinală principală SE II*”.

La rândul său SC A SA a încheiat contract de prestări servicii cu SC F SRL ce avea ca obiect aceeași lucrare.

Așa cum s-a constatat la capitolul impozit pe profit cele două societăți nu au putut justifica cu documente legale executarea lucrării astfel că, factura fiscală a fost emisă nejustificat de SC A SA pentru o prestație care nu s-a efectuat.

În baza art.22 alin.5 lit.a) din Legea nr.345/2002 nu a fost admisă la deducere TVA în sumă de ..... lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a **TVA** aferentă sumeă de ..... lei reprezentând contravaloarea cantității de ..... l motorină predată în custodie la SC I SRL, pe baza procesului verbal de custodie din .....**2004**, fără ca aceasta să fie restituită.

4. S-a constatat că societatea a vândut către SC B SRL .. boghiuri cu prețul unitar de .....lei/buc..

Din verificările încrucișate efectuate la societățile comerciale care au participat la circuitul de vânzare până la beneficiarul final R SA a rezultat că pentru un număr de .. boghiuri a fost necesară calcularea diferenței de preț față de prețul de piață rezultând o diferență de ..... lei, cu un TVA aferent în sumă de ..... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că s-au efectuat livrări de bunuri cu încadrare în prevederile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 de natura operațiunilor impozabile.

Conform prevederilor art.134 alin.2, art.137(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 s-a diminuat baza impozabilă a TVA ceea ce a condus la neevidențierea **TVA colectată în sumă de ..... lei.**

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că în **perioada 09.04 – 01.08.2004** societatea a aprovizionat cantitatea de ..... mc. balast dar a recepționat cantitatea de 8.029 mc. balast cu o diferență de 2.101 mc. balast. Factura nr..... a fost evidențiată în jurnalul de cumpărări în luna iulie 2004.

Potrivit art.145 alin.1 și 3 lit.a) din Legea nr.571/2003 societatea nu avea drept de deducere a TVA în sumă de ..... lei aferentă contravalorii cantității de .....mc..

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că **TVA colectată de societate a fost diminuată cu suma de ... lei** aferentă cantității de ..... l motorină predată în custodie la SC I SRL pentru care societatea a emis factura cu un preț mai mic decât cel de aprovizionare cu ..... lei/l rezultand o diferență de ..... lei din care TVA ....ei.

Ca urmare acelor prezentate mai sus precum și a constatărilor:

-neacceptarea la deducere a TVA pe baza unor bonuri fiscale ce nu au trecută denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului pe anul 2003, 2004 și 2005;

- neacceptarea la deducere a TVA aferentă cheltuielilor de transport nejustificate cu documente pe anul 2003;

- luarea în calculul TVA deductibilă pe anul 2005 a TVA stornată în anul 2003,

a fost calculată TVA suplimentară **în sumă de ..... lei** din care:

- pe anul 2003 .....lei;

- pe anul 2004 ..... lei;

- pe anul 2005 ..... lei.

**Societatea contestă suma de .....lei.**

Pentru neachitarea la termen au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei din care **societatea contestă majorări de întârziere în sumă de .....lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei .**

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la impozitul pe profit și TVA stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de ..... lei reprezentând chirie la utilaje închiriate de la SC O SA, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere la calculul impozitului pe profit a acestei sume precum și dacă are drept de deducere a TVA aferentă în condițiile în care nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile cu chiria achitată, respectiv să facă dovada ca utilajele închiriate au fost utilizate pentru prestarea efectivă a serviciilor prevăzute în contractul de închiriere.**

Perioada verificată: iunie – noiembrie 2003.

În fapt, SC C SA în calitate de chiriaș a încheiat cu SC O SA contractul de închiriere utilaje nr....., pe o perioadă de 5 luni, ce are ca obiect închirierea a .. buc. macara .. to și.. buc. grindă portal de .. to., în vederea utilizării acestora la lucrarea de la Baza L, cu valoarea totală de ..... lei, prin care chiriașul se obligă să achite lunar suma de ..... lei.

**Pe perioada iunie – noiembrie 2003**, SC O SA a emis un număr de .. facturi fiscale cu valoarea totală de .... lei, din care valoarea chiriei este în sumă de .....lei.

Întrucât s-a constatat că la facturile fiscale nu erau anexate rapoartele zilnice de activitate așa cum se prevede la art.4.3 din contractul de închiriere, organele de inspecție fiscală au analizat valoarea actualizată a lucrărilor de montări și demontări tronsoane linie ferată efectuate la Baza L din situațiile de plată prezentate în care s-a menționat timpul efectiv lucrat și valoarea înscrisă în devizele de lucrări. Din acestea a rezultat că societatea justifică prestarea efectivă a lucrării cu utilajele închiriate numai pentru suma de .....lei și, pe cale de consecință, au constatat că diferența de ..... lei (..... lei – ..... lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, au stabilit TVA neacceptată la deducere în sumă de .....lei aferentă cheltuielilor cu chiria neacceptate la deducere.

În drept, pe perioada verificată, pentru **impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.7 alin.1 și art.9 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit căror:



*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

**“ART.9**

*(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”*

Totodată, potrivit prevederilor art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”.*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile aferente veniturilor impozabile.

**În ceea ce privește TVA** sunt incidente prevederile art.22 alin.4 și 5 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată;

**“ART.22**

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

*a) operațiuni taxabile;*

*(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, **și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”.***

Potrivit prevederilor legale persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor destinate realizării de operațiuni impozabile.

Față de cele de mai sus se reține că la dosarul cauzei este anexat Contractul de închiriere utilaje nr....., în care la cap.II art.2.1 se prevede că *“Proprietarul se obligă să închirieze chiriașului pe perioadă determinată următoarele utilaje:*

*-macara .. to – 2 buc.*

*- grindă portal de... to – .. buc.”*

Art.4.1 din contract prevede:

*“Valoarea totală a contractului este de ..... lei”*

iar la art.4.3 se precizează:

*“Chiriașul este de acord să achite proprietarului suma de ..... lei convenită drept chirie a utilajelor, în termen de 15 zile de la data facturării [...]” .*

Totodată, la art.4.3 din contract se prevede că:

***“Factura lunară va fi întocmită ținând cont de numărul de zile efectiv lucrate, reieșite din rapoartele de activitate zilnică ale deservenților utilajelor (sau ale reprezentantului proprietarului) confirmate de chiriaș.”***

De asemenea, la art.8.2 din contract se stipulează faptul că :

***“Programul de lucru al utilajelor este cel al chiriașului SC C SA, în Baza L, 8-9 ore pe zi, la un număr de 21-25 zile lucrătoare pe lună.”***

Din analiza contractului de închiriere utilaje nr..... rezultă că pentru închirierea utilajelor menționate societatea va plăti lunar, pe o perioadă de 5 luni, suma de .....lei/lună reprezentând contravaloarea chiriei, în termen de 5 zile de la data facturării.

Totodată, se reține că valoarea totală a contractului este de 90.000 lei iar perioada de valabilitate 5 luni, în cazul analizat fiind emise 6 facturi fiscale la valoarea de .....lei.

Organele de inspecție fiscală au analizat situațiile de plată pe perioada iunie – decembrie 2003 pentru lucrările de montare-demontare tronsoane de linie ferată efectuate la Baza L pentru lucrările “*RK linie CF D – km .....*” precum și “*RK linie CF C –D, tronson G-T km .....*” în care sunt stipulate orele de funcționare ale utilajelor, tariful pe oră și valoarea, constatând că societatea nu justifică cu documente lucrările executate cu aceste utilaje decât parțial.

Plecând de la constatarea organelor de inspecție fiscală se reține că prin Contractul de închiriere utilaje s-a stipulat în mod expres faptul că factura fiscală se va întocmi ***“ținând cont de numărul de zile efectiv lucrate, reieșite din rapoartele de activitate zilnică ale deservenților utilajelor (sau ale reprezentantului proprietarului) confirmate de chiriaș”***, fapt nejustificat de societate având în vedere că societatea nu a prezentat anexat la facturile emise rapoartele zilnice de activitate.

De asemenea, se reține că la pct.8.2 din contract s-a menționat expres că programul de lucru al utilajelor este de 8-9 ore pe zi, la un număr de 21-25 zile lucrătoare pe lună.

**Din coroborarea prevederilor art.4.1 și 4.2 din contract referitoare la valoarea acestuia cu cele ale art.4.3 referitoare la**

**întocmirea facturilor reiese că prețul contractului este de .....lei dar plata chiriei se efectuează numai dacă factura lunară este însoțită de acte din care să rezulte modul de punere în practică a contractului.**

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat rapoarte de activitate zilnică ale deservenților utilajelor sau ale reprezentantului proprietarului confirmate de chiriaș, așa cum este prevăzut în contract, acest document condiționând emiterea facturilor fiscale și stabilirea cuantumului chiriei în funcție de numărul de zile lucrate efectiv cu aceste utilaje, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică cu documente diferența de .....lei reprezentând cheltuieli cu chiria.

**În ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu chiria, nejustificate cu documente, așa cum se prevede la art.22 alin.5 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, persoanele impozabile au dreptul de deducere a taxei pe valoarea numai pentru serviciile prestate în scopul realizării de operațiuni impozabile.**

Ca urmare, nefiind justificată cu documente prestarea efectivă a lucrărilor cu utilajele închiriate societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .....lei, înscrisă în facturile fiscale emise de SC O SA .

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia facturile fiscale emise în baza contractului de închiriere îndeplinesc condiția de document justificativ și pe cale de consecință cheltuielile cu chiria sunt deductibile la calculul impozitului pe profit și are drept de deducere pentru TVA aferentă nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației **deoarece neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli are la bază faptul că societatea nu justifică cu documente executarea lucrărilor cu utilajele închiriate în cuantumul facturat și deci, nu se justifică efectuarea cheltuielilor cu chiria în scopul realizării de operațiuni impozabile și pe cale de consecință nu justifică dreptul de deducere a TVA aferentă, drept de deducere ce privește TVA aferentă operațiunilor taxabile. Simpla prezentare a facturii fiscale nu este suficientă pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu chiria la calculul impozitului pe profit și pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestora.**

Potrivit celor prezentate în decizie se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

**2. Referitor la impozitul pe profit și TVA stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea facturată de către SC A SA Craiova la obiectivul "Refacerea liniei CF uzina principală - SE II, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare**

Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu lucrarea de refacere a liniei ferate în sumă de ..... lei precum și asupra dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de .... lei, în condițiile în care din verificările încrucișate a rezultat că societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a lucrărilor de refacere a liniei ferate înscrise în situația de lucrări anexată la factura emisă de SC A SA către societatea contestatoare.

Perioada verificată: noiembrie – decembrie 2003.

În fapt, SE II în calitate de beneficiar final al lucrării “*Refacerea liniei CF uzina principală - SE II*”, a încheiat contractul de prestări servicii nr..... cu SC O SA, cu valoarea de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând valoarea contractului în sumă de ..... lei.

SC O SA în calitate de adjudecatar al lucrării subcontractează cu SC C SA, în calitate de prestator, încheindu-se contractul nr....., cu valoarea de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând o valoare a contractului în sumă de ..... lei.

**SC C SA în calitate de beneficiar încheie cu SC A SA în calitate de prestator, contractul nr....., cu valoarea de..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând o valoare a contractului de ..... lei.**

SC SA în calitate de beneficiar a încheiat cu SC F SRL în calitate de prestator, contractul nr....., cu valoarea de .....lei, din care TVA în sumă de ..... lei, rezultând o valoare a contractului în sumă de ..... lei.

**SC A SA a emis factura nr.,,,,,,, către SC C SA iar societatea contestatoare a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ,, ,, ,, ,, ,, ,, ,, ,, lei și a dedus TVA în sumă de ,, ,, ,, ,, ,, ,, ,, ,, lei.**

Din verificările încrucișate efectuate la cele trei societăți SC A SA, SC F SRL și SE II s-a constatat că SC A SA și SC F SRL nu au prezentat documente legale care să justifice consumul de materiale, de forță de muncă, utilaje și transport înscrise în situația de lucrări anexată la factura fiscală emisă de SC A SA și evidențiată de societatea contestatoare.

Astfel, nu s-a acceptat la deducere cheltuiala în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei aferentă.

În drept, potrivit prevederilor art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”*

Conform pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

**“ 9.14[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.**

**Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, proces-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”**

**În ceea ce privește TVA**, pe perioada noiembrie – decembrie 2003 sunt incidente prevederile art.22 alin.4 și 5 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

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

**a) operațiuni taxabile [...];**

**(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor- situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, etc.

De asemenea în ceea ce privește TVA dreptul de deducere se referă la TVA aferentă serviciilor care au fost efectiv prestate.

Din constatări rezultă că au fost încheiate contracte de prestări servicii, între:

- beneficiarul final SE II și SC O SA în calitate de prestator ;
- SC O SA în calitate de beneficiar și SC C SA, în calitate de prestator;

- **SC C SA în calitate de beneficiar și SC A SA în calitate de prestator,**

- SC A SA în calitate de beneficiar și SC F SRL în calitate de prestator,

pentru aceeași valoare de..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, mai puțin contractul de prestări servicii încheiat între SC A SA și SC F SRL ce are valoarea de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, pentru aceeași lucrare "*Refacerea liniei CF uzina principală - SE II*".

Astfel, se reține că societatea contestatoare are încheiat contractul nr..... în calitate de beneficiar, cu SC A SA în calitate de prestator, pentru același obiectiv și cu aceeași valoare, în baza căruia SC A SA a emis factura fiscală nr..... .

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală ca urmare a verificărilor încrucișate la SE II, SC A SA, SC F SRL potrivit cărora SC F SRL nu a făcut dovada executării acestei lucrări, nejustificând cu documente consumul de materiale, forță de muncă, utilaje și transport înscrise în situația de lucrări anexată facturii fiscale emisă de SC A SA precum și faptul că SC A SA a participat ca intermediar în circuitul rezultat ca urmare a încheierii contractelor de prestări servicii reținând numai comisionul de 1% prevăzut în contractul cu SC F SRL și nu a prezentat documente care să justifice prestarea acestor lucrări, rezultă că societățile implicate în realizarea contractului nu au demonstrat cu documente că lucrarea de refacere a liniei a fost efectiv prestată.

Ca urmare, pentru ca societatea să poată deduce cheltuielile cu aceste lucrări la calculul impozitului pe profit este necesar, așa cum prevăd actele normative în vigoare pe perioada verificată să prezinte documente justificative care să ateste că aceste prestarea efectivă a acestor lucrări.

Astfel, nejustificarea cu documente a prestării efective a lucrării atrage după sine neacceptarea la deducere a cheltuielilor facturate de SC A SA la calculul impozitului pe profit.

**În ceea ce privește TVA aferentă** acestor cheltuieli se reține că pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din factura fiscală nr..... societatea are obligația să facă dovada cu documente că acestea au fost efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în spetă prestările de servicii.

Pe cale de consecință, constatările organelor de inspecție fiscală sunt legale astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei .

**3. Referitor la impozitul pe profit și TVA colectată stabilite ca urmare a neînregistrării pe venituri a sumei de ..... lei reprezentând**

**contravaloarea a .... litri de motorină predați în custodie la SC I SRL care nu a fost restituită sau facturată**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte restituirea cantității de..... l motorină predată în custodie sau încasarea contravalorii acesteia.

Perioada verificată : iunie 2004.

În fapt, societatea a încheiat procesul verbal de custodie din data de 2004 prin care a predat către SC I SRL cantitatea de..... l motorină, fără ca aceasta să fie restituită societății contestatoare sau facturată societății care a primit motorina în custodie.

Organele de inspecție fiscală au constatat că predarea în custodie reprezintă livrare la prețul de aprovizionare de ..... lei/l având în vedere că nu există documente care să ateste restituirea cantității de motorină sau încasarea contravalorii acesteia și au calculat impozit pe profit în sumă de ..... lei aferent veniturilor din livrare și TVA colectată în sumă de..... lei aferentă acestora.

În drept, **pentru impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*“(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 în ceea ce privește TVA** sunt incidente prevederile art.128 alin.1 din Codul fiscal, care prevede că:

*“Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”*

Si ale art.134 alin.3 din același act normativ care precizează :

**“(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus la calculul impozitului pe profit se au vedere toate veniturile din livrări iar în ceea ce privește TVA aceasta se colectează în cazul în cazul livrărilor și devine exigibilă la data livrării de bunuri.

Față de cele de mai sus se retine că **predarea în custodie** reprezintă predarea de către o persoană juridică, cu titlu gratuit, a unor mărfuri proprietate a acesteia, pe o perioadă de timp delimitată, unei alte persoane juridice spre păstrare/păzire, urmând ca acestea să fie returnate către proprietarul mărfii sau să fie cumpărate de persoana juridică care le-a preluat în custodie.

Potrivit art.125 alin.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“125. - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:*

*(2) **În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignatie la terți, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.**”*

Conform funcțiunii contabile a contului 351 *“Materii și materiale aflate la terți”*, prevăzută de OMFP nr.1752/2005:

*“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar trimise la terți, pentru prelucrare sau în custodie.*

*Contul 351 “Materii și materiale aflate la terți” este un cont de activ.*

*În debitul contului 351 “Materii și materiale aflate la terți” se înregistrează:*

*- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți (301, 302, 303).*

*În creditul contului 351 “Materii și materiale aflate la terți” se înregistrează:*

*- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terți (301, 302, 303);[...]*

*Soldul contului reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți.”*

Având în vedere că până la data verificării societatea nu face dovada cu documente că motorina predată în custodie către SC I SRL a fost restituită și respectiv a intrat în gestiunea societății contestatoare precum și faptul că, nu se face dovada că motorina predată în custodie a fost vândută societății respectiv sau altui client și a fost încasată contravaloarea acesteia constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia operațiunea se încadrează în categoria livrărilor pentru care nu au fost întocmite documente justificative, așa cum se prevede la art.6 alin2 din Legea contabilități nr.82/1991, republicată, este legală.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale în materie de impozit pe profit, în vigoare pe anul 2004, menționate mai sus



societatea avea obligația înregistrării pe venituri impozabile a contravalorii cantității de ..... l motorină și calculării impozitului pe profit aferent.

**În ceea ce privește TVA**, operațiunea de livrare reprezintă operațiune impozabilă conform art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal astfel că, societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă veniturilor.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

**4. Referitor la impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente stabilite ca urmare a neînregistrării de venituri în sumă de .....lei**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare și TVA aferentă acestora în condițiile în care societatea a vândut boghiuri din lista cu mijloacele fixe propuse pentru casare aprobată de Consiliul de Administrație sub prețul de piață practicat de alte societăți la vânzarea unor astfel de produse.

Perioada verificată: octombrie – noiembrie 2004.

În fapt, societatea a vândut un număr de .. boghiuri , la data de 22.10.2004 către SC B SRL la valoarea de..... lei/ buc., inclusiv TVA .

SC B SRL a revândut cele .. de boghiuri către SC N SRL la prețul de .....lei/buc., inclusiv TVA.

La rândul său SC N SRL a revândut cele .. de boghiuri către SC M SRL la prețul de ..... lei/buc., inclusiv TVA.

SC M SRL a revândut .. de boghiuri către SC R SA la prețul de ..... lei/buc., diferența de .. boghiuri a fost vândută către SC D SRL ca deșeuri pentru care a încasat suma de .....lei.

Având în vedere că prețul de piață al boghiurilor, practicat de societăți independente, respectiv de SC S SA - producător de boghiuri pe perioada octombrie–noiembrie 2004 a fost de .... lei/buc., organele de inspecție fiscală au constatat că prin vânzarea a .. de boghiuri la un preț mai mic cu.... lei /buc. (... lei/buc. – ....lei /buc.) față de prețul de piață **s-a creat posibilitatea să se transfere veniturile către SC M SRL** .

Astfel, în baza art.7 pct.26, art.11 și art.19 alin.1 din Codul fiscal și al pct.13 din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea prețului de vanzare de .... lei/buc. practicat de societate la nivelul prețului de piață de .... lei/buc. practicat către beneficiarul final și au stabilit diferența de preț cu care au fost diminuate veniturile din vanzarea la un preț

subdimensionat, rezultând suma de .....lei pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar și TVA colectată aferentă.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(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.”*

La art.7 pct.26 din Codul fiscal sunt definite noțiunile :

**“26. *preț de piață* - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”**

Potrivit art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Conform pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. [...].”*

**În ceea ce privește TVA** temeiul legal incident este art.134 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, care prevede:

*“(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată”,*

Și art.137(1) din Codul fiscal, potrivit căruia:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat de societăți independente, pe aceeași perioadă și pentru aceleași mărfuri.

Diferențele rezultate ca urmare a stabilirii prețului de piață reprezintă venituri impozabile și constituie bază de calcul pentru TVA.

Astfel, plecând de la situația de fapt, se reține că prin decizia nr..... Consiliul de Administrație al SC C SA a aprobat lista cu mijloacele fixe propuse pentru casare prin vânzare, dezmembrare și valorificare pe subansambluri în condițiile acoperirii valorii rămase din înregistrările contabile, listă prezentată prin Referatul nr.....

Comisia de prețuri a societății a actualizat valoarea de inventar cu indicii oferți de Direcția de Statistică – .... - plecând de la ultima reevaluare efectuată în baza HG nr.403/iunie 2000 și diminuată cu gradul de uzură de 60%, rezultând un preț mediu calculat de .....lei/buc., inclusiv TVA, respectiv de ..... lei/buc., fără TVA.

Societatea a vândut cele .. boghiuri la data de 22.10.2004 către SC B SRL la valoarea de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei .

La livrare au fost întocmite .. avize de însoțire a mărfii pentru .. bucăți iar pentru .. bucăți s-au întocmit două avize de însoțire a mărfii nr. ....din 2004 ce cuprindeau și numerele de inventar pe fiecare boghiu.

Din verificarea numerelor de inventar a rezultat că .. de boghiuri au fost vândute fără ca acestea să fie cuprinse în lista aprobată.

Din verificarea încrucișată la societățile cumpărătoare s-a constatat că SC B SRL a revândut cele .. de boghiuri către SC N SRL la valoarea de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei .

La rândul său SC N SRL a revândut cele .. de boghiuri către SC M SRL la valoarea de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei .

Din verificarea încrucișată la SC M SRL a rezultat că aceasta a revândut .. de boghiuri către SC R SA la valoarea de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei, diferența de .. boghiuri a fost vândută către SC D SRL ca deșeuri pentru care a încasat suma de ..... lei.

Ca urmare, SC M SRL a facturat suma de ..... lei din care valoarea mărfii în sumă de .....lei și TVA în sumă de ..... lei.

Din verificările încrucișate și din adresa nr.....a ORC de pe lângă Tribunalul , a rezultat că:

- la SC M SRL pe perioada 14.04.1999 – 16.10.2000 a fost administrator BI;

- la SC B SRL și SC N SRL BI este și administrator și asociat la ambele societăți;

-pe două avize de însoțire a mărfii emise de Ș 2 pentru vânzarea a .. boghiuri ca delegat este menționat BI.

- facturarea a fost efectuată înainte emiterii tuturor avizelor de însoțire a mărfii,

-.. boghiuri vândute de SC M SRL au fost ridicate anterior emiterii Deciziei ..... din Baza de producție , respectiv pe data de ..2003, fără a fi duse în depozitul de la Ș 2, iar delegatul meționat pe bonurile de mișcare nu era salariatul societății;

- la ridicarea boghiurilor din gestiunea Bazei de producție I a participat și delegatul SC R SA .

Potrivit celor de mai sus și în baza adresei nr..... emisă de SC S SA - producător de boghiuri prin care s-a comunicat că prețul de vânzare practicat în perioada octombrie–noiembrie 2004 a fost de ..... lei/buc., a rezultat că prin vânzarea a .. de boghiuri la un preț mai mic cu ..... lei /buc. (..... lei/buc. – .....lei /buc.) față de prețul de piață de la data efectuării tranzacțiilor acceptat de beneficiarul final SC R SA **s-a creat posibilitatea să se transfere veniturile către SC M SRL**

În ceea ce privește **prețul de vânzare, organele de inspecție fiscală au constatat că aplicarea coeficientului de uzură nu se justifică** deoarece societatea a solicitat DGFP și a obținut avize favorabile pentru trecerea în conservare și scutire la calculul amortizării pentru mijloace fixe în care sunt incluse și cele .. de boghiuri precum și faptul că acestea nu au înregistrat uzură fizică deoarece nu au fost utilizate în procesul de producție.

Ca urmare, s-a determinat diferența de venituri neevidențiate de societate luându-se ca referință pretul de piață de ..... lei/buc. practicat de SC S SA producător de astfel de boghiuri, pe perioada octombrie – noiembrie 2004 .

Plecând de la definiția prețului de piață **„suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”** se reține că prețul de piață aplicat pe aceeași perioadă de producătorul de boghiuri nu este comparabil cu prețul boghiurilor vândute de societatea contestoare și care au urmat circuitul de vânzare prezentat, valoarea la care acestea au fost vândute fiind cu mult sub prețul de piață practicat de persoane juridice independente furnizoare de astfel de produse.

De asemenea, din constatări rezultă că aplicarea coeficientului de uzură nu se justifică deoarece societatea a solicitat DGFP și a obținut avize favorabile pentru trecerea în conservare și scutire la calculul amortizării pentru mijloace fixe în care sunt incluse și cele .. de boghiuri precum și faptul că acestea nu au înregistrat uzură fizică deoarece nu au fost utilizate în procesul de producție.

Pe cale de consecință, având în vedere că urmare a reîncadrării tranzacției au fost stabilite venituri impozabile suplimentare precum și faptul că **livrarea reprezintă operațiune ce intră în sfera de aplicare a TVA**, veniturile stabilite suplimentar constituie bază de impozitare a taxei pe valoarea adăugată deci, **societatea datorează TVA aferentă veniturilor stabilite suplimentar.**

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia reconsiderarea veniturilor în baza art.11 din Codul fiscal se efectuează numai pentru persoanele afiliate române și străine iar textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală nu are aplicabilitate în cazul de față, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, în cazul de față, organele de inspecție fiscală deși au invocat prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal prin raportul de inspecție fiscală nu au stabilit existența unei relații de afiliere iar societatea contestatoare nu face dovada că se încadrează în prevederile pct.21 ale art.7 din Codul fiscal, potrivit cărora:

*“21. **persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”*

Ca urmare a celor prezentate în decizie, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .....lei și TVA în sumă de .....lei.

**5. În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, stabilite ca urmare a nedeductibilității sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea a ....mc de balast înregistrată pe cheltuieli de exploatare,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare datorează obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în condițiile în care societatea nu prezintă documente justificative din care să rezulte realitatea efectuării acestei cheltuieli.

Perioada verificată: aprilie – decembrie 2004.

În fapt, în baza contractului nr..... încheiat cu SC I SRL, societatea a aprovizionat balast de râu pentru execuția lucrării “*Consolidare terasamente linie CF P-C, km.....*”.

În perioada aprilie – august 2004 SC I SRL a emis facturi fiscale și avize de însoțire a mărfii pentru cantitatea de ....mc. în valoare de ..... lei.

Ca urmare a faptului că nu în toate cazurile **cantitățile înscrise în avizele de însoțire a mărfii corespundeau cu cantitățile recepționate la punctul de lucru P** a rezultat ca nerecepționată cantitatea de .....mc. în valoare de .... lei, **localizată la factura nr.....** ce a fost achitată prin compensare cu OC nr.....

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică cheltuiala în sumă de ..... lei întrucât nu are document justificativ la bază, raportul de expertiză tehnică prezentat nu reprezintă document justificativ ce stă la baza cheltuielilor deductibile ce intră în calculul impozitului pe profit.

Ca urmare s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei și TVA aferentă în sumă de .....lei.

În drept, pentru impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

*“(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.[...]”*

*„(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 legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au la bază documente justificative.

**În ceea ce privește TVA** pe perioada verificată sunt incidente prevederile art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]*

*(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”*

și ale pct.50. 3 din HG 44/2004 care prevăd că:

*“(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”*

Față de cele de mai sus se reține că dreptul de deducere a TVA privește numai achiziția de bunuri ce urmează a fi utilizate în scopul realizării de operațiuni impozabile.

**Se reține că deși societatea deține factură fiscală de achiziție a cantității de .....mc balast, această cantitate nu a intrat faptic în gestiune nefiind recepționată, societatea neprezentând notă de intrare-recepție și constatare de diferențe.**

Potrivit prevederilor cap.E pct.20 din Ordinul MFP nr.425/1998 privind Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie, care nu au regim special privind activitatea financiară și contabilă precum și modelele acestora:

***“La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe, cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de***

**intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii - notă de recepție și constatare de diferențe etc.) [...].”**

Precum și faptul că Nota de recepție și constatare de diferențe :

**“ 1. Servește ca:**

**-[...]”**

**- document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

**2. Se întocmește în două exemplare, potrivit prevederilor legale, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției. În situația în care la recepție se constată diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare de către comisia de recepție legal constituită.**

**3. Circulă:[...]**

**- la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind lichidarea diferențelor constatate (toate exemplarele), precum și pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașată la documentele de livrare (factura sau avizul de însoțire a mărfii);”.**

Faptul că această cantitate nu a fost recepționată o recunoaște însăși societatea prin înregistrarea sumei de ..... lei în contul în contul 473 “Operațiuni în curs de lămurire”.

Se reține faptul că potrivit funcțiunii contabile a contului 473 “Decontări din operații în curs de clarificare”, prevăzută de OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene\*):

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor în curs de clarificare, ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli, sau alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare.

Contul 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” este un cont bifuncțional.

**În debitul contului 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” se înregistrează:**

**- plățile pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare (512);**

**- sumele restituite, necuvenite unității (512, 531).**

**În creditul contului 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” se înregistrează:**

**- sumele clarificate trecute pe cheltuieli, precum și sumele încasate în conturile de trezorerie și necuvenite (512, 601 la 658),**

**Soldul contului reprezintă sumele în curs de clarificare.”**

Ca urmare, în acest cont se evidențiază numai sumele ce necesită cercetări și lămuriri suplimentare or înregistrarea sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea cantității de balast nerecepționată nu necesita



cercetări suplimentare și înregistrarea în acest cont, situația putând fi reglementată prin reglarea facturii fiscale emise respectiv stornare pentru diferența nerecepționată.

**De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că în urma cercetărilor efectuate în vederea lămuririi acestei cantități nerecepționate aceasta a fost ulterior recepționată și intrată în gestiune iar ulterior dată în consum pentru executarea lucrărilor efectuate de societate.**

Prezentarea unui raport de expertiză tehnică întocmit la finalizarea lucrărilor executate din care rezultă că în lucrarea respectivă se află înglobată o cantitate de balast mai mare decât cea din situația de lucrări nu este de natură să stabilească cu certitudine că se referă la cantitatea de ..... mc nerecepționată la intrarea în gestiune, recepția intrării în gestiune putându-se efectua prin cântărire, măsurare etc..

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia cheltuiala în sumă de ..... lei are la bază document justificativ, respectiv factura fiscală de achiziție, nu poate fi reținută deoarece atât timp cât cantitatea de balast din factura de achiziție nu a fost recepționată în totalitate la data aprovizionării și nu s-a efectuat reglarea valorică a facturii de achiziție nu rezultă realitatea de intrare în gestiune și ieșire în vederea utilizării pentru lucrările executate.

Pe cale de consecință, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realitatea operațiunii de intrare în gestiune și utilizarea cantității de balast pentru executarea lucrărilor, respectiv notă de intrare-recepție și constatare de diferențe și bon de consum, nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit și se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de 20.938 lei.

**În ceea ce privește TVA aferentă,** se reține că dreptul de deducere privește numai taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și care urmează a fi utilizate pentru operațiuni ce intră în sfera de aplicare a TVA .

Având în vedere că societatea nu prezintă documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, la data de 31.12.2004, a sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea cantității de ,.... mc balast nerecepționată din care să rezulte realitatea intrării în gestiune și utilizării în scopul realizării de operațiuni impozabile, nu se justifică nici dreptul de deducere a TVA aferentă astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru TVA în sumă de .... lei.

**6. În ceea ce privește impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a neînregistrării veniturilor în sumă de ....lei reprezentând diferența de preț din facturarea cantității de ..... l motorină predată în custodie către SC I SRL și nerestituită, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în condițiile în care la stabilirea acestor diferențe nu s-a avut în vedere metoda FIFO utilizată de societate pentru evidențierea ieșirilor din gestiunea de materiale.**

Perioada verificată: mai 2005.

În fapt, în perioada 26.05. – 15.07.2004 pe baza unor procese verbale de custodie s-a predat în custodie cantitatea de .... l motorină către SC I SRL.

În urma inventarierii la finele anului 2004 comisia de inventariere a constatat că cei .....l motorină dați în custodie nu au fost restituiți. Societatea a emis factura fiscală nr..... către SC I SRL pentru cantitatea de ..... l motorină la prețul unitar de ....lei/l.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de aprovizionare pentru cantitatea de ....l motorină a fost de ....lei/l cu o diferență valorică de ... lei/l astfel că, prin facturarea la un preț mai mic decât cel de aprovizionare au fost diminuate veniturile societății cu suma de .... lei, conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 și pct.13 din HG nr.44/2004 și TVA cu suma de ... lei .

Societatea arată că pentru *“evidențierea ieșirilor de materiale a folosit metoda FIFO, respectiv primul intrat-primul ieșit, metoda acceptată din punct de fiscal pentru deductibilitatea cheltuielilor”* și conform acestei metode consideră că nu se justifică calculul unor venituri suplimentare.

Totodata, societatea arată că din analiza fișelor de magazie pe perioada 26.05.2004 -15.07.2004 au avut loc ieșirile de motorină:

-fișa de magazie Motorină cod 201407310 PU =... lei, stoc .... litri la 01.06.2004 și .... litri la 15.07.2004;

- fișa de magazie Motorină cod 201401312 PU =..... lei, stoc .... litri la 22.06.2004 și ..... litri la 16.07.2004;

- fișa de magazie Motorină cod 201401314 PU =..... lei, stoc ..... litri la 04.08.2004, de unde rezultă că motorina ar fi putut fi facturată la prețul de ..... lei/litru dar a fost facturată la prețul de ..... lei/litru cu o diferență favorabilă de .... lei/litru pentru total cantitate rezultând un profit de ... lei.

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.”*

În ceea ce privește TVA, temeiul legal incident este art.128 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.*

Și art.134 alin 1,2 și 3 din același act normativ care prevede că:

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

*(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

*(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că veniturile impozabile avute în vedere la calculul profitului impozabil sunt veniturile realizate din livrările aferente obiectului de activitate.

Astfel, potrivit pct.5.29 și 5.30 din OMFP nr.94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

***“ 5.29. - Valoarea care trebuie înscrisă în bilanț pentru activele din categoria "stocuri" și a activelor fungibile, inclusiv activele financiare, poate fi determinată prin utilizarea oricărei metode menționate la pct. 5.30 asupra activelor aparținând aceleiași clase.***

***5.30. - Metoda aplicată trebuie să fie considerată de administrator ca fiind cea mai adecvată situației respective. Aceste metode sunt:***

***a) metoda FIFO;***

***[...]***

***Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare stocurilor și de la un exercițiu financiar la altul. Dacă în situații excepționale administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit***

*element de stocuri sau active fungibile, trebuie să se prezinte următoarele informații:*

*(i) motivul schimbării metodei;*

*(ii) efectele sale asupra rezultatului exercițiului.”*

Potrivit normelor legale de mai sus se reține că ieșirile din gestiunea de stocuri fungibile se realizează prin metodele prevăzute de OMFP nr.94/2001, una din aceste fiind metoda FIFO – metoda primului intrat – primul ieșit.

Ca urmare a celor de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea diferenței de venituri suplimentare au avut în vedere numai prețul de aprovizionare al cantității de ..... l de motorină, în sumă de ..... lei/l fără a se analiza prețul de aprovizionare cu motorină până la concurența cantității de ..... l motorină.

Deasemenea, nu au avut în vedere metoda FIFO practică de societate la ieșirea din gestiune a stocurilor astfel că stabilirea veniturilor suplimentare în sarcina societății doar în baza prețului de aprovizionare a cantității de ..... l motorină nu este corectă.

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de... lei și TVA în sumă de ...lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele prezentate în decizie, de argumentele contestatoarei și să recalculeze aceste obligații fiscale, dacă este cazul, având în vedere prevederile legale incidente pe perioada verificată.

**7. Referitor la impozitul pe profit stabilit ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de ....lei reprezentând despăgubiri plătite unor persoane fizice pentru folosirea terenului proprietate personală în cadrul lucrărilor efectuate,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit în condițiile în care însăși societatea a stabilit modul de recuperare a acestor cheltuieli cu despăgubirile prin includerea în situațiile de lucrări de consolidare terasamente.

Perioada verificată: anul 2004.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în contul 628”*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” suma de ..... lei reprezentând despăgubiri acordate persoanelor fizice ce dețin terenuri proprietate personală pentru utilizarea acestora la efectuarea lucrărilor de „*Consolidare terasament linie CF P C km..... etapa I*” și „*Consolidare terasament linie CF km..... linia CF ..P C*”.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere această sumă pe motiv că despăgubirile nu au fost recuperate prin articol distinct în

situațiile de lucrări și trebuiau evidențiate în contul 658”*Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități*”.

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(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.”*

Iar potrivit pct.22 di HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Totodată, conform art.21 alin.4 lit.b) din Codul fiscal:

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

*b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.”*

Și potrivit pct.39 și 40 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“39. Prin autorități române se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.*

*40.Majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de titlul II din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală au încadrat sumele achitate cu titlu de despăgubire către persoanele fizice, proprietari ai terenurilor pe care societatea a desfășurat consolidări de terasamente la calea ferată, ca fiind cheltuieli cu amenzi, confiscări, majorări de întârziere, penalități.

Or, din definiția acestor noțiuni, respectiv:

*Despăgubire*= Sumă ce urmează a fi plătită unei persoane pentru repararea prejudiciului ce i-a fost cauzat, compensare, compensație, reparație, mulțumire, dezdăunare, indemnizație,

*Majorare de întârziere* = Sumă pe care statul o încasează în plus ca sancțiune aplicată celor care întârzie plata impozitelor, taxelor etc.,

*Amendă* = Pedepsă în bani, penalitate, penalizare

*Confiscare*= Trecere gratuită (ca măsură de siguranță sau ca sancțiune) în patrimoniul statului, în temeiul unei hotărâri judecătorești, a unui bun sau a tuturor bunurilor aparținând unei persoane,

reiese că despăgubirea reprezintă o sumă ce urmează a fi plătită cu titlu de compensare a prejudiciului creat persoanei fizice în timp ce majorarea de întârziere, amenda, penalitatea reprezintă sume încasate de buget ca sancțiuni aplicate pentru nerespectarea termenelor de plată impozitelor, taxelor, etc., a prevederilor legale., etc.

Ca urmare, invocarea art.21 alin.4 lit.b) din Codul fiscal pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu despăgubirile acordate persoanelor fizice ce au calitatea de proprietari ai terenurilor pe care s-au realizat lucrări de consolidare terasamente cale ferată de către organele de inspecție fiscală este eronată, **organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze analiza acestor cheltuieli în baza prevederilor art.21 alin.1 din Lgea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora cheltuielile efectuate sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.**

Astfel, plecând de la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia Consiliul de Administrație al societății a aprobat referatul nr..... și a emis decizia nr.....prin care s-a hotărât trecerea pe cheltuieli a acestor despăgubiri acordate persoanelor fizice proprietare a terenurilor pe care se efectuează lucrările de consolidare în situațiile de lucrări **se reține că aceste cheltuieli trebuiau regăsite în situațiile de lucrări.**

Acordarea de despăgubiri persoanelor fizice în vederea compensării daunelor provocate pe terenurile proprietate privată ca urmare a efectuării lucrărilor de consolidare terasamente **reprezintă cheltuială efectuată de societate în scopul desfășurării activității iar acoperirea acesteia , așa cum a hotărât conducerea societății, urma să se efectueze prin situațiile de lucrări întocmite, aceasta fiind politica agentului economic în ceea ce privește aceste despăgubiri.**

Ca urmare, societatea avea obligația înregistrării acestor cheltuieli în situațiile de lucrări fiind unul din elementele de cost al lucrării și nu evidențierea distinctă a acestora în contul 658.1 "*Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități*".

Astfel, se reține că **deși organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli cu amenzi, confiscări, majorări de întârziere, penalități, din analiza acestor cheltuieli din punct**

**de vedere al efectuării în scopul realizării de venituri impozabile se reține că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, nefiind înscrise în situațiile de lucrări și recuperate prin veniturile realizate din executarea lucrărilor.**

Ca urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ....lei stabilit ca urmare a neacceptării la deducere a sumei de ....lei reprezentând despăgubiri plătite unor persoane fizice pentru folosirea terenului proprietate personală în cadrul lucrărilor de consolidare terasamente cale ferată.

**8. Referitor la suma de ..... lei, reprezentând:**

- **dobânzi aferente impozitului pe profit;**
- **penalități aferente impozitului pe profit;**
- **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;**
- **penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

se reține că prin Decizia de impunere nr..... s-au calculat accesoriile la debitele stabilite din care societatea contestă debitele analizate la cap.1-7 din decizie și accesoriile în sumă totală de .....lei, reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit celor de mai sus se reține că a fost respinsă contestația pentru debitele analizate la cap.1-5 și 7 din decizie și având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente acestor debite, respectiv pentru suma de 191.954 lei, constând în:

- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, a fost desființată decizia de impunere nr..... pentru debitele analizate la cap.6 din decizie respectiv impozit pe profit în sumă de ...lei și TVA în sumă de ... lei astfel că, se va desființa decizia de impunere nr.490/29.09.2006 și pentru accesoriile aferente în sumă de... lei, respectiv:

- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.7(1), art.9 și art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002, art.2(2), art.22(4) lit.a), (5) lit.a) din Legea nr.345/2002, art.19 (1), 11(1), 21(1) , art.128(1), 134(3), 137(1) și 145(1) (3) lit.a) din Legea nr.571/2003, pct.9.11, 13, 22, 44, 50.3 din HG nr.44/2004, OMFP nr.94/2001, OMFP nr.2388/1995 coroborate cu art.214(3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, se

## DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de SC C SA ca neîntemeiată **pentru suma totală de ..... lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului – Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma de ... lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit
- TVA suplimentară
- majorări de întârziere aferente TVA;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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