



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA NR.150 /2014

privind soluționarea contestației formulată de
.X. SA

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907240/23.07.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907240/23.07.2013, cu privire la contestația formulată de **.X. SA (denumită în prezenta decizie .X. S.A.)** cu domiciliul fiscal în .X., B-dul. .X. nr..X., sector .X., CUI RO .X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală (denumită în continuare Decizie de impunere nr..X./2013), precum și împotriva Dispoziției nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

.X. S.A. contestă Decizia de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei contribuții pentru asigurări sociale datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS asigurat;
- .X. lei contribuții pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru șomaj

- datorate de asigurat;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurat;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS asigurat;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente CASS asigurat,
- precum și** Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru **măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.**

În raport de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv **16.05.2013**, potrivit semnăturii olografe și ștampilei aplicată de contestatară pe actele administrative fiscale, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală .X. la data de **14.06.2013**, astfel cum rezultă din ștampila aplicată de Serviciul Registratură din cadrul Direcției generale .X., aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Dispoziției nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, .X. S.A. solicită anularea acestor acte administrativ fiscale aducând în susține următoarele argumente:

În ceea ce privește constatările la nivelul DIRECTIILOR REGIONALE

1. DIRECTIA REGIONALA DE POSTA .X.

1.a) Contestatară arată că totalul cheltuielilor nedeductibile constatate suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei au fost înregistrate și de către .X. S.A. ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit și înregistrate ca atare atât în registrul fiscal al Companiei, cât și în declarația 101 depusă pentru fiecare an.

Suma de .X. lei este formată din următoarele sume stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală :

- sume înregistrate în contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” - nedeductibile în totalitate la calculul impozitului pe profit în cuantum de .X. lei (.X. lei pentru 2009 + .X. lei pentru 2011 + .X. lei pentru 2012);

- sume înregistrate în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” - nedeductibile în totalitate la calculul impozitului pe profit în cuantum de .X. lei (.X. lei pentru 2009 + .X. lei pentru 2010 + .X. pentru 2011 + .X. pentru 2012);

- sume înregistrate în contul 6588.4 „Alte cheltuieli de exploatare” – nedeductibile în totalitate la calculul impozitului pe profit în cuantum de .X. lei pentru 2009;

- sume înregistrate în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” nedeductibile în totalitate la calculul impozitului pe profit în cuantum de .X. lei (.X. lei pentru 2010 + .X. lei pentru 2011 + .X. lei pentru 2012).

Contestatară anexează la contestație copii cu situații privind calculul cheltuielilor nedeductibile la nivelul centralei pentru a face dovada că acestea au fost considerate și de către direcția regională ca nedeductibile fiscal, și susține că organele de inspecție fiscală au luat în calcul aceste cheltuieli ca nedeductibile de două ori: odată au fost considerate nedeductibile de direcția regională și odată au fost luate în calcul de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, solicită anularea măsurii dispusă de organele de inspecție fiscală de stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor în sumă de .X. lei.

1.b) Cu privire la suma de .X. înregistrată de Direcția .X. în contul 611.2.2 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, reprezentând reparații capitale clădiri, stabilite ca nedeductibile fiscal pe motiv că trebuiau capitalizate în valoarea clădirii .X. S.A., contestatară susține:

Cheltuielile efectuate reprezintă cheltuieli pentru aducerea clădirii la parametrii inițiali și nu cheltuieli pentru îmbunătățirea parametrilor conform Autorizației de construire nr..X./2007 emisă de Primăria Municipiului .X. prin care se menționează „*executarea lucrărilor de construire pentru: Reparații capitale la clădire .X. (.X.)*” susține că personalul din cadrul primăriilor care eliberează aceste autorizații este personal specializat în lucrări de construcții și reparații care au analizat lucrările pentru care s-a solicitat autorizația și au fost considerate lucrări de reparații capitale și nu de modernizări.

De asemenea, contestatară invocă și anexează situațiile de lucrări în care sunt înscrise lucrările executate ce au constat în reparații zugrăveli și înlocuiri de instalații și anexează copia autorizației de construire.

Având în vedere cele arătate, solicită reconsiderarea sumei de .X. lei ca suma deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit și nu modernizare.

1.c) Cu privire la cheltuielile facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparația aparatelor de aer condiționat în baza contractului .X./2006, stabilite ca nedeductibile fiscal

pe motiv că în unele formulare de revizie/reparație nu sunt descrise lucrările efectuate, contestatara susține că numai pe unele fișe nu erau trecute lucrările sau data efectuării acestora, însă organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile toate cheltuielile cu lucrările de reparații și întreținere facturate de SC .X. SRL. Ca urmare, solicită anularea măsurii organelor de inspecție fiscală pentru suma de .X. lei.

2. DIRECTIA REGIONALA .X.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei pentru anul 2009 și .X. lei pentru anul 2010) înregistrate de Direcția Regională în contul 6458 „ *Alte cheltuieli cu asigurarea si protectia sociala*” pe motiv că nu se încadrează în prevederile bugetului de venituri și cheltuieli transmis de .X. S.A., invocând art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, or, articolul invocat și în general Codul Fiscal nu reglementează calculul impozitelor și taxelor în funcție de încadrarea veniturilor și cheltuielilor în prevederile Bugetului de venituri și cheltuieli.

.X. S.A. susține că, această constatare dovedește reaua credință fără a avea bază legală, precum și faptul că, la nivelul Companiei, s-a efectuat calculul încadrării cheltuielilor sociale în limita de 2% aplicată asupra fondului de salarii realizat și a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de această natură în valoare de .X. pentru anul 2009 și în sumă de .X. lei pentru anul 2010.

Astfel, contestatara considera că suma de .X. lei a fost stabilită, în mod abuziv ca nedeductibilă fiscal în condițiile în care organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X. au verificat calculul deductibilității cheltuielilor sociale și nu au găsit diferențe.

Contestatara nu înțelege motivul pentru care totuși a fost preluată constatarea organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și consideră că nu intră în atribuțiile controlului fiscal încadrarea cheltuielilor în Bugetul aprobat și repartizat pe unități.

Ca urmare, solicită anularea constatării potrivit căreia suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, acestea fiind deja înregistrate de direcția regională potrivit art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. SUCURSALA FABRICA .X.

Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei .X. S.A. susține că având în vedere perioada scurtă a inspecției fiscale (08.04-20.04.2013) sucursala nu a putut aduce

dovezi care să justifice consumul de hârtie returnată de SC .X. SRL și produsul finit obținut din aceasta.

În susținere depune o serie de documente arătând:

Conform anexei 1, Sucursala Fabrica .X. a achiziționat de la SC .X. SRL o cantitate de .X. kg hârtie, iar conform anexei 2, Sucursala a achiziționat de la SC .X. SRL o cantitate de .X. kg hârtie. Din anexa 3 reiese că Sucursala a prelucrat o cantitate de .X. kg hârtie din hârtia recepționată de la societățile SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Conform anexei 4 s-a consumat o cantitate de hârtie de .X. kg pentru cele .X. cutii de hârtie imprimantă prelucrată de SC .X. SRL.

Conform fișelor de magazie, pentru hârtia recepționată de la cele două societăți stocul la sfârșitul lunii aprilie 2013 era de .X. kg.

Pentru a demonstra consumul de hârtie intrată de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, Sucursala a efectuat corespondența între pungile de comandă, bonurile de consum și bonurile de predare a produsului finit la magazia de produse finite cu avizele de însoțire a mărfii pentru produsele finite expediate.

Pentru hârtia prelucrată de SC .X. SRL, contestatara prezintă biblioraftul 1 ce conține pungi de comandă, avize de însoțire a mărfii a produsului finit, centralizator de hârtie (pe sorturi) și produsele finite prelucrate de SC .X. SRL.

Pentru hârtia prelucrată, Sucursala Fabrica .X. prezintă:

Pentru anul 2009 biblioraftul 2, pentru anul 2010 biblioraftul 3 și biblioraftul 4 (septembrie-decembrie 2010), pentru anul 2011 biblioraftul 5 (ianuarie- mai 2011) și biblioraftul 6 (iunie-decembrie 2011), pentru anul 2012 biblioraftul 7 și pentru anul 2013 biblioraftul 8 care conțin bonuri de predare în gestiunea de produse finite, fișe de magazie, bonuri de consum, avize de însoțire a mărfii pentru produsele finite expediate, pungi de comandă, centralizator bonuri de predare și centralizator avize de însoțire a mărfii.

În ceea ce privește hârtia achiziționată de la SC .X. SRL conform anexei 16 s-a recepționat o cantitate de .X. kg și conform anexei 17 s-a consumat o cantitate de hârtie de .X. kg. Pentru a demonstra consumul de hârtie, contestatara a efectuat corespondența pungilor de comandă cu bonurile de consum, bonurile de predare a produsului finit la magazia de produse finite cu avizele de însoțire a mărfii pentru produsele finite expediate.

În ceea ce privește plicurile achiziționate de la SC .X. SRL conform anexei 18 s-au achiziționat .X. plicuri și conform anexei 19 s-au expediat .X. plicuri. S-a efectuat corespondența facturilor de intrare de la SC .X. SRL cu avizele de însoțire a mărfii pentru a demonstra expedierea acestor plicuri în rețeaua .X. ă.

Referitor la facturile emise de SC .X. SRL reprezentând prestările de servicii hârtie achiziționată de Sucursală de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, din anexa 20 reiese că au fost prelucrate de către SC .X. SRL .X. cutii hârtie imprimantă, iar din anexa 21 reiese expedierea unui număr de .X. cutii de hârtie imprimantă în rețeaua .X. Contestatara susține că a efectuat corespondența facturilor de prestări servicii cu avizele de însoțire a mărfii pentru a demonstra expedierea hârtiei prelucrate în rețeaua .X. ă.

Referitor la achizițiile de cutii de la SC .X. SRL, conform anexei 22 Sucursala a achiziționat un număr de .X. de cutii și conform anexei 23 s-a consumat un număr de .X. cutii din care .X. cutii au fost executate de SC .X. SRL, restul de .X. cutii au fost utilizate pentru lucrările executate de Fabrica .X.. S-a efectuat corespondența pungilor de comandă cu bonurile de consum.

Față de cele prezentate contestatara solicită analizarea documentelor justificative depuse și dispunerea reîncadrării cheltuielilor ca deductibile fiscal și, pe cale de consecință acordării dreptului deducere pentru TVA aferentă, în valoare de .X. lei.

4. DIRECȚIA REGIONALA .X.

4.a) Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au consemnat în procesul verbal încheiat la direcția regională că **suma de .X. lei, înregistrată în contul 6811.3 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, în anul 2011, reprezentând diferențe din reevaluare**, este nedeductibilă fiscal. Această sumă a fost declarată ca nedeductibilă fiscal de .X. S.A. prin Declarația 101 în care a fost consemnat întregul rulaj al contului ca nedeductibil fiscal și anexează calculul cheltuielilor nedeductibile fiscal, pentru perioada 2009-2010.

Ca urmare, arată că suma este dublată.

4.b) Referitor la suma de .X. lei reprezentând valoarea de inventar a terenului vândut de către Direcția Regională .X., în anul 2006, înregistrată în anul 2009, în contul 6588.13 „Alte cheltuieli de exploatare” a fost declarată de către .X. S.A. ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2009. Cu toate acestea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de calculul cheltuielilor nedeductibile efectuate de sucursală și că suma a fost dublată.

5. DIRECTIA REGIONALA .X. (.X.)

Referitor la cheltuielile cu serviciile de monitorizare a factorilor .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă, înregistrate în baza contractului încheiat cu .X., contestatara arată că monitorizarea prin GPS a factorilor .X. s-a efectuat în baza Contractului .X./2006 care stipula că prestatorul (.X.) va monitoriza factorii .X. și autovehiculele prin intermediul echipamentelor GPS puse la dispoziția beneficiarului .X. S.A. de către prestator. Pentru aceasta, beneficiarul va suporta toate costurile generate de comunicația GSM ca urmare a comunicării de tip voce prin intermediul echipamentului GPS, iar reprezentanții beneficiarului vor avea acces oricând, prin intermediul unui program informatic, să verifice unde se află un autovehicul sau un factor .X. , respectiv să verifice dacă a fost respectat traseul stabilit. Având în vedere natura serviciului, respectiv serviciul informatic, contestatara nu înțelege ce

rapoarte de lucru sau situații de lucrări se puteau întocmi și care ar fi fost volumul acestora având în vedere că erau peste 10.000 de GPS-uri monitorizate.

De asemenea, se arată că monitorizarea factorilor .X. reprezintă o măsură de securitate a personalului .X. care are activitate de teren zilnic, transportând atât valori materiale, cât și valori bănești în sume importante pentru plata drepturilor sociale sau plăți de mandate .X.. .X. S.A. a recurs la această măsură în urma atacurilor sau altor forme de agresiune la care au fost supuși factorii .X., acțiuni în urma cărora compania a înregistrat debite importante.

Din punct de vedere fiscal, contestatara susține că au fost respectate prevederile pct.48 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal astfel că, în mod legal a dedus cheltuielile cu serviciile de monitorizare, motiv pentru care solicită anularea acestei măsuri, cât și anularea TVA stabilită suplimentar.

6. SUCURSALA SERVICII .X.

6.a) Referitor la suma de .X. lei constatată ca nedeductibilă și TVA aferentă în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, înscrise în factura nr..X./2011, pe motiv că, la rubrica cumpărător a fost înscrisă o persoană fizică – respectiv directorul sucursalei, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nici ale pct.46(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal în care se stipulează că *"Facturile emise pe numele salariatilor unei persoane impozabile aflate în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazare în hoteluri ori alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite decontul deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorul unei societăți comerciale"*.

De asemenea, contestatara susține că sucursala nu a înregistrat în contabilitate decât suma de .X. lei, din care .X. lei cazare și .X. lei TVA aferentă și anexează jurnalul de cumpărări în care a fost înregistrată factura, dar organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă toată suma, chiar și cea care nu era înregistrată în contabilitate.

Ca urmare, solicită reconsiderarea sumei de .X. lei și a TVA în sumă de .X. lei ca fiind deductibile.

6.b) Cu privire la suma de .X. lei încadrată de organele de inspecție fiscală ca fiind lucrări de investiții și nu lucrări de reparații capitale, contestatara susține că acestea reprezintă lucrări de reparații capitale conform Proiectului Tehnic întocmit de firma specializată, proiect care a fost avizat de personalul autorizat. Listele cu cantitățile de lucrări împărțite după natura lor în

investiții, modernizări și lucrări de RK au fost stabilite de către proiectant și nu de către direcția regională de .X..

.X. S.A. susține că nu cunoaște care este specializarea organului de inspecție fiscală care presupune că lucrările sunt de investiții și nu de reparații capitale, dar consideră că trebuia să ia la cunoștință de conținutul proiectului tehnic și apoi să concluzioneze.

Mai mult, contestatara arată că deși organele de inspecție fiscală au constatat că aceste lucrări sunt lucrări de investiții nu au calculat amortizarea aferentă pe perioada 2009-2012 și nu au diminuat cheltuielile nedeductibile cu aceasta.

.X. S.A. susține că Proiectul tehnic este foarte voluminos și nu poate fi atașat ca anexă, dar poate să-l pună la dispoziție oricând este nevoie pentru a demonstra cele arătate.

În consecință, solicită reclasificarea sumei de .X. lei ca fiind cheltuieli deductibile fiscal de natura cheltuielilor cu reparațiile efectuate la o immobilizare pentru a fi adusă la parametri inițiali.

6.c) Cu privire la suma de .X. lei si TVA aferentă de .X. lei , contestatara susține că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru obținerea de venituri. Potrivit prevederilor contractuale service-ul era asigurat pentru un număr minim de ștampilări și obliterate.

Pentru fiecare factură, contestatara atașează „*Situația date contoare de francat și obliterate*”.

De asemenea, susține că veniturile obținute de sucursală prin această modalitate de francare, în perioada 2009-2010, au fost de .X. lei ceea ce arată că aceste sume achitate pentru întreținerea și reparația acestor utilaje se justifică, aceste cheltuieli fiind deductibile fiscal.

6.d) Cu privire la suma de .X. lei si TVA aferentă în sumă de .X. lei reprezentând valoarea serviciilor executate de PFA .X. ca diriginte de santier, considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal pe motiv că nu a întocmit rapoartele înscrise în contract, contestatara susține că sarcinile dirigintelui de șantier nu au constat numai în comunicarea de rapoarte cu stadiu fizic și valoric al lucrărilor, ci și verificarea lucrărilor efectuate de constructor, întocmirea notelor pentru lucrări suplimentare sau renunțarea de lucrări, respectarea termenelor de către constructor și alte asemenea sarcini.

De asemenea, precizează că în contract, la obligațiile prestatorului sunt trecute 31 de puncte, iar organele de inspecție fiscală au constatat întreaga sumă ca fiind nedeductibilă deși dirigintele de șantier a semnat toate situațiile de lucrări, a întocmit note de renunțare sau suplimentare de lucrări și a efectuat toate celelalte sarcini ale unui diriginte de șantier.

Ca urmare, solicită încadrarea acestor cheltuieli ca fiind deductibile, precum și acordarea dreptului deducere a TVA aferentă.

7. DIRECȚIA REGIONALA .X.

Cu privire la cheltuielile cu amortizarea aferenta reevaluării clădirilor din data de .X./2008 în sumă de .X. pentru anul 2009 și de .X. lei pentru anul 2010, contestatara arată că prevederile art.22 alin.5¹ au fost introduse prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.34/2009 și are aplicabilitate începând cu data de 30.04.2009 și nu de la începutul anului 2009.

Ca urmare, suma de .X. lei aferentă trim.I 2009 și suma de .X. lei (.X.) aferenta lunii aprilie 2009 nu intră sub incidența acestui articol potrivit punctului 57³ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la diferența de .X. lei, contestatara susține că la calculul profitului impozabil declarat prin Declarația 101 întocmită pentru anii 2009 și 2010 amortizarea contabilă, înregistrată în contul 6811 *“Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”* este considerată cheltuială nedeductibilă fiscal, iar la rândul 14 din Declarația 101 se înscrie amortizarea fiscală care este deductibilă la calculul profitului impozabil sau a pierderii fiscale.

Pentru anul 2009, amortizarea contabilă a fost în sumă de .X. lei, iar amortizarea fiscală a fost de .X. lei, în timp ce pentru anul 2010 (primele 9 luni) amortizarea contabilă declarată era în sumă de .X. lei, iar amortizarea fiscală în sumă de .X. lei.

Potrivit celor arătate, contestatara susține că a respectat prevederile art.2 alin.5¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în ceea ce privește deductibilitatea amortizării diferențelor din reevaluare și solicită admiterea contestației pentru suma de .X. lei (.X.+X.) .

8. DIRECTIA REIGONALA .X.

8.a) Referitor la suma de .X. lei înregistrată în contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”, din care .X. lei în anul 2009 și .X. lei în anul 2011, contestatara susține că la nivel central contul 6812 *„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”* este înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal așa cum rezultă din calculul cheltuielilor nedeductibile anexate la contestație.

În anul 2009 rulajul total al contului 6812 *„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”* a fost în sumă de .X. lei, iar în anul 2011 a fost în sumă de .X. lei și a fost considerat în totalitate cheltuială nedeductibilă fiscal. Contestatara susține că includerea de către organele de inspecție fiscală a acestor sume pe cheltuieli nedeductibile acestea se dublează astfel că, solicită anularea constatării.

8.b) Cu privire la suma de .X. lei reprezentând amortizare contabilă aferentă imobilizărilor amortizate integral, reevaluate, contestatara susține că la nivel central amortizarea contabilă înscrisă în contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*" este luată în calcul la determinarea cheltuielilor nedeductibile, iar pe cheltuieli deductibile se înscrie amortizarea fiscală.

Contestatara anexează la contestație Declarațiile 101 pentru perioada 2009-2012 și modul de calcul al cheltuielilor nedeductibile din care rezultă că la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale .X. S.A. nu ia în calcul amortizarea contabilă înscrisă în contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*".

Ca urmare, solicită anularea înregistrării acestor cheltuieli ca nedeductibile întrucât aceste sume se dublează.

8.c) Cu privire la suma de .X. lei reprezentând servicii de reparații și întreținere mașini de francat și de obliterated și TVA aferentă de .X. lei, contestatara susține că nu pot fi clasificate ca nedeductibile întrucât acestea au fost efectuate pentru obținerea de venituri. Potrivit prevederilor contractuale service-ul era asigurat pentru un număr minim de ștampilări și obliterated și pentru fiecare factură se atașa „*Situația date contoare de francat și obliterated*". Veniturile obținute de sucursală prin aceasta modalitate de francare în perioada 2009-2010 au fost substanțiale ceea ce arată că sumele achitate pentru întreținerea și reparația acestor utilaje se justific, fapt pentru care solicită reconsiderarea acestor cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

8.d) Cu privire la suma de .X. lei reprezentând lucrări de reparații curente și capitale la imobilele deținute de Direcția Regională .X., considerate ca fiind modernizări, contestatara susține că nu au fost decât cheltuieli cu refacere tencuieli, refacere hidroizolație, înlocuire faianță etc., lucrări care nu se încadrează în categoria celor care duc la creșterea parametrilor funcționali, ci păstrează în stare de funcționare imobilele respective și nu aduc beneficii ulterioare.

Ca urmare, solicită reconsiderarea acestor cheltuieli ca fiind cheltuieli de întreținere și reparații.

9. DIRECTIA REGIONALA .X.

Cu privire la provizionul constituit pentru imobilul din localitatea .X., jud. .X., contestatara arată că a fost înregistrat în contabilitate prin articolul contabil 6812 „*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*” = 1511 „*Provizioane pentru litigii*„, .X. lei și potrivit art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Drept urmare, în Declarația 101 întocmită pentru anul 2011 toată suma înregistrată în contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” la nivelul Companiei a fost înscrisă pe cheltuieli nedeductibile fiscal. Pentru a demonstra cele arătate anexa copie de pe registrul fiscal și anexa cu calculul profitului/pierderii fiscale și susține că prin înscrierea în raportul de inspecție fiscală a sumei de .X. lei ca suma nedeductibilă fiscal aceasta este scăzută de două ori.

10. SUCURSALA TRANSPORTURI

Cu privire la suma de .X. lei si TVA aferentă de .X. lei, reprezentând prestări servicii, contestatara susține că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de transport a factorilor .X. de la unitatea .X. până la intrarea în distanță de distribuție a fiecăruia. Aceste cheltuieli s-au efectuat în baza unor contracte încheiate și a facturilor fiscale emise, iar organele de inspecție fiscală au cerut rapoarte de lucru, contestatara neînțelegând ce fel de rapoarte de lucru trebuie prezentate.

11. DIRECTIA REGIONALA .X.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma de .X. lei, din care .X. lei reprezintă TVA aferentă prestărilor de servicii de telecomunicații efectuate în baza Contractului nr..X./2008 încheiat între GRUPUL .X. S.A. - .X., în calitate de prestator și .X. S.A. în calitate de client, ca urmare a nerespectării prevederilor art.145 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.A. arată că serviciile prestate de Grupul .X. SA au fost tratate la nivelul centralei drept cheltuieli nedeductibile și s-a diminuat TVA deductibilă aferentă și consideră că suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de .X. ar fi trebuit diminuată la Direcția Regională .X. . În centralizatorul TVA nedeductibilă Direcția Regională .X. figurează cu TVA dedusă suplimentar în sumă de .X. lei față .X. lei (.X. + .X.) cât ar fi fost corect.

Ca urmare, solicită analizarea și dispunerea îndreptării erorii materiale.

În ceea ce privește constatările la nivelul CENTRALEI

1. Referitor la cheltuiela nedeductibilă fiscal în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, înregistrate în baza contractului de transport aerian nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.A., contestatara susține că:

Prin Decizia A.N .X. nr. .X./2004, .X. S.A. a fost desemnată, pentru o perioadă de 5 ani, ca furnizor de serviciu universal în domeniul serviciilor poștale, așa cum este definit la art.2 lit.q) din Ordonanța Guvernului nr.31/2002

privind serviciile .X., aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.642/2002, prin care sunt stipulate drepturile și obligațiile în calitate de furnizor de serviciu universal. Printre obligațiile .X. S.A. se regăsește și obligația de a asigura livrarea la destinatari a trimerilor de corespondență interne și intracomunitare în greutate de până la 2 kg din cea mai rapida categorie standard, cu respectarea următoarelor obiective de calitate:

Trimiteri interne

85% din numărul total al acestor trimeri .X. vor fi livrate în cel mult o zi lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+1;

97% din numărul total al acestor trimeri .X. vor fi livrate în cel mult două zile lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+2.

Trimiteri intracomunitare

-85% din numărul total al acestor trimeri .X. vor fi livrate în cel mult 3 zile lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+3;

-97% din numărul total al acestor trimeri .X. vor fi livrate în cel mult 5 zile lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+5.

Obiectivele de calitate prevazute pentru trimerile intracomunitare trebuie indeplinite cu fiecare stat membru al Uniunii Europene.

Astfel, în anul 2004 rețeaua de transport auto interregională asigura numai timpii de circulație Z+2 la nivel național. În conformitate cu Hotararea C.A. - .X. nr..X. și Decizia Directorului General nr..X./2006 au fost demarate acțiunile de elaborare a unui concept al planului de îndrumare utilizând transportul aerian, astfel încât să se asigure norma de distribuire Z+1 la nivel național și Z+3 la nivel intraeuropean în ambele sensuri.

Totuși, intuind nivelul cheltuielilor ce vor fi implicate, s-a intervenit la A.N .X., cu adresa nr..X./2006, în vederea acordării unei derogări de la aplicarea Deciziei nr..X./2005 pentru anul 2006, ținând cont de faptul că la acea dată .X. S.A. nu dispunea de o rețea de îndrumare a trimerilor .X. de corespondență Prioritară care să asigure timpii de circulație Z+1 la nivel național.

Răspunsul primit din partea A.N .X., cu adresa nr..X./2006 a fost ferm, în sensul că „orice derogare acordată .X. ar constitui încălcări ale angajamentelor asumate de România față de Comisia Europeană cu privire la calendarul de implementare a obligațiilor impuse furnizorului de serviciu universal". Totodată, s-a atras atenția asupra situației „dacă A.N .X. nu va acționa în mod ferm în exercitarea rolului său de garant al .X. și al intereselor utilizatorilor pe piața de servicii .X. din România, declanșarea de către Comisia Europeană a procedurilor de sancționare (infringement) împotriva statului român după data de 1 ianuarie 2007 nu va putea fi evitată". În acest sens, prin materialul intitulat „Restructurarea C.N. .X. S.A." - Strategia finală de restructurare, .X., .X./2007, elaborat de firma de consultanță .X., aprobată prin Hotararea de Guvern nr. .X./2008, se enumeră o serie de măsuri necesare pentru respectarea timpilor de circulație Z+1 pentru trimerile Prioritare, cum sunt:

- platforma de transport aerian;
- optimizarea rutelor de colectare;

-flota dedicată conexiunii Z+1 între regiuni neconectate direct la platforma aeriană;

-separare la colectare a trimerilor Prioritare s.a..

Prin intermediul .X., în calitate de consultant-organizator, s-a desfășurat procedura de licitație deschisă prin care .X. S.A., cu respectarea reglementărilor O.U.G nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, cu modificările și completările ulterioare, a dorit să achiziționeze „Servicii de transport aerian și handling, prin constituirea unei Platforme de schimb aerian pe Aeroportul Internațional „.X.” .X. - .X. sau Aeroportul Internațional „.X.” .X. – .X., unde să opereze avioane special destinate pentru transportul expedițiilor .X..

Urmarea procedurii de licitație deschisă, S.C. .X. S.A. a fost declarată câștigătoare, fiind încheiat contractul de transport aerian și handling, prin constituirea unei Platforme de schimb aerian pe Aeroportul Internațional „.X.” .X. - .X. înregistrat sub nr..X./2008.

Astfel, contestatara susține că asimilarea costului platformei de schimb aerian cu costul transportului expedițiilor poștale pe cale aeriană prin avioanele de linie (.X. etc.) de către organele de inspecție fiscală este eronată întrucât acestea nu pot fi asociate din următoarele considerente:

Transportul expedițiilor .X. utilizând companii de transport pasageri și cargo date ca exemplu în material se efectuează funcție de orele prestabilite la care acestea efectuează zborurile.

Companiile aeriene menționate nu operau în plan intern pe toate aeroporturile din localitățile sedii de Centre Regionale .X..

Cantitățile care pot fi expediate sunt limitate funcție de capacitățile de transport ale aeronavei, respectiv funcție de greutatea bagajelor pasagerilor și a mărfurilor cargo.

Utilizând acest tip de transport la nivel național, obiectivul de calitate impus de autoritatea de reglementare - Z+1, nu poate fi îndeplinit decât pe relațiile unde operează companiile respective.

Datorită motivelor invocate s-a optat pentru realizarea unei platforme de schimb aerian pe Aeroportul Internațional „.X.” .X. -.X., unde se schimbau expedițiile .X. între toate Centrele Regionale .X., în intervalul orar predeterminat 21:00-22:00, putându-se astfel asigura timpul de circulație impus Z+1 la nivel național.

Utilizând Platforma de schimb aerian s-a reușit atingerea unui nivel maxim de 77,65% pentru livrare în Z+1 în luna septembrie 2009 și, respectiv de 98,46% pentru livrare în Z+2 în luna aprilie 2010, conform rezultatelor obținute urmare desfășurării unui control intern al timpilor de circulație aferenți trimerilor prioritare.

Astfel, contestatara arată că ipoteza emisă de organele de inspecție fiscală este în contradicție cu scopul urmărit de către .X. S.A. prin constituirea unei platforme de schimb aerian pe Aeroportul Internațional „.X.” .X. - .X., unde operau avioane special destinate transportului de expediții .X. interne și

internationale din categoria PRIORITAR, și susține că aceste constatări sunt nelegale și netemeinice.

2. În ceea ce privește cheltuiala nedeductibilă fiscal în sumă de .X. și TVA în sumă de .X. lei aferente serviciilor contractate de la SC .X. SRL, contestatara susține că a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în baza facturilor reprezentând servicii de curățenie efectuate de terți în baza unui contract, aceste facturi aferente serviciilor prestate fiind confirmate de serviciile de specialitate, respectiv Serviciul Administrativ.

Contestara arată că a respectat prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal și solicită anularea măsurii de diminuare a cheltuielilor cu această sumă și anularea TVA stabilită suplimentar.

3. Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei și TVA aferentă, înregistrate în baza Contractului nr..X./2008 încheiat cu .X., contestatara arată că în realitate, au fost achiziționate servicii de tip .X., direct de la .X., dar nu în ace.X. termeni contractuali.

Arată, cu titlu de exemplu, că diferențele între cele două contracte au constat în faptul că în cazul unei întreruperi a comunicației a rețelei .X., .X. asigura comunicația imediat, în timp ce .X. putea reface comunicația și după o perioadă de 3 zile. În plus, comunicația cu .X. era de tip garantat (lățimea de bandă - viteza .X. KB) față de oferta .X. care este negarantată (lățimea de bandă - viteza poate scădea până la 1 KB). Acest aspect are impact asupra activității oficiilor .X. informatizate (prin care se desfășoară peste 80 % din activitatea .X. ă), cu pierderi semnificative de venituri, nemulțumirea clienților și chiar pierderea necontrolată a acestora, prin migrarea către firmele de curierat concurente .X. S.A. sau către alte societăți care asigură transferuri de bani, plăți de facturi de utilități etc..

Astfel, .X. S.A. susține că a dedus cheltuielile cu serviciile .X. în mod legal, motiv pentru care solicită anularea măsurii de diminuare a cheltuielilor deductibile cu această sumă și anularea TVA stabilită suplimentar.

4. In ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA aferentă contractării de servicii juridice, contestatara invocă prevederile art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, susținând că atribuțiile organelor de inspecție fiscală nu se referă și la posibilitatea legală de a verifica și analiza oportunitatea și necesitatea achiziției unor servicii ori menținerii unor contracte, de stabilire a unor criterii privind necesitatea și oportunitatea contractării unor servicii de la terți care constituie atribuții ale unor structuri specializate ale Companiei naționale.

Ca urmare, contestatara arată că nu există temei legal pentru măsurile nr.9 și nr.10 la care se face referire în raportul de inspecție fiscală întocmit referitor la achiziția serviciilor juridice.

Totodată, .X. S.A. arată că o astfel de abordare reprezintă depășirea competențelor organelor de inspecție fiscală și o ingerință în activitatea desfășurată de contribuabilul supus verificării, precum și în planul decizional al Companiei în privința achiziționării unor astfel de servicii. Legislația în vigoare nu interzice .X. S.A. achiziția unor servicii juridice (consultanță juridică ori reprezentarea în fața instanțelor judecătorești/sau alte instituții), chiar și în ipoteza în care Compania are angajați consilieri juridici, astfel că achiziția serviciilor juridice s-a realizat cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, respectiv cu respectarea normelor interne aplicabile, după caz.

Referitor la măsura nr.11, contestatara consideră că este nefundamentată din punct de vedere juridic, în condițiile în care nu se indică temeiul de drept.

De asemenea, învederează că organele de inspecție fiscală nu individualizează facturile fiscale față de care se solicită reanalizarea pe motiv că prestațiile nu s-ar regăsi în contracte și/sau nu au fost justificate cu documente, precum și faptul că nu se constată eventuale nereguli în ceea ce privește efectuarea plăților sau abateri de la normele interne aplicabile la nivelul Companiei în acest domeniu.

5. În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente clădirii din Bd. .X. nr. .X. sector .X. .X. la care au fost executate lucrări, contestatara susține că la solicitarea organelor de inspecție fiscală au fost puse la dispoziție toate documentele existente în cadrul Serviciului Investiții, respectiv:

- Contract nr..X./2005 încheiat cu S.C. .X. S.A.;
- Acte Aditionale nr.1-7 la Contractul de bază;
- Situații de lucrări lunare pentru întreaga perioadă derulare a lucrărilor;
- Facturi aferente situațiilor lunare de lucrări;
- Deviz oferta aferent Act Adicional nr..X., nr..X./2006;
- Proces Verbal negociere Act Adicional nr..X./2006;
- Adresa de înaintare către Consultant a ofertei tehnico-economice aferente Actului Adicional nr..X./2006 în vederea analizei și acceptării;
- Adresa de invitare a executantului în vederea negocierii prețurilor ofertate aferente Actului Adicional nr..X./2006;
- Adresa Consultantului din data de 09.10.2006 prin care confirmă corectitudinea documentațiilor și avizarea favorabilă în vederea întocmirii Actului Adicional nr..X./2006;
- Proces Verbal de Recepție la terminarea lucrărilor;
- Proces Verbal de Recepție finală;
- Rapoarte ale consultantului referitoare la activitățile desfășurate în cursul fiecărei luni, cu analiza activităților și propuneri de soluții;
- Facturile aferente decontării serviciului de consultanță.

De asemenea, contestatara arată că au fost solicitate documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției și au fost prezentate originalele actelor aferente Devizelor de lucrări ce au stat la baza întocmirii Actului Adițional nr..X./2006.

Deoarece Actul Adițional nr..X. este o copie fără număr de înregistrare din partea .X. S.A. a procedat la identificarea în arhivele Companiei a registrului de intrări/ieșiri documente, din care a extras numărul actului, respectiv .X./2006 și prezintă la contestație copie după fila din registrul de numere. Astfel, se arată că a fost prezentat Devizul Oferta inițial (în original) depus de către executant în data de 02.10.2006, verificat de către consultant, care a stat la baza negocierii ofertei finale aferente Actului Adițional nr..X./2006, precum și Devizul Oferta (în original) rezultat urmare negociere nr..X./2006.

Totodată, contestatara susține că dosarul cuprinzând oferta negociată cu executantul, certificată de consultant, transmisă la .X. S.A. cu adresa nr..X./2006, constituie anexă la actul adițional nr. .X./, iar dosarul cuprinzând această ofertă negociată care cuprinde lucrările suplimentare, a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, în original.

Referitor la necesitatea suplimentării investiției cu sumele aferente Actului adițional nr. .X./2006, contestatara susține că sunt rezultatul importanțelor modificări aduse structurii în vederea organizării de spații suplimentare, a proiectării pe parcurs a sistemului integrat de securitate, precum și a sistemului de cablare structurată. Totodată, arată că pe parcursul execuției lucrărilor, conducerea .X. S.A. a hotărât mutarea Centrului de date și telecomunicații din locația aflată în .X. - .X. nr. .X., în sediul central.

De asemenea, susține că toate lucrările contractate, atât prin contractul de bază, cât și prin actele adiționale au fost executate, verificate, certificate de către consultantul de specialitate, plătite numai în baza acestor certificări, prin recepția lucrărilor fiind confirmată execuția acestora, valoarea lucrărilor executate fiind declarată în fața organelor abilitate în materie.

Totodată, susține că, începând cu luna octombrie 2009, personalul Departamentului Investiții a fost divizat și a suferit schimbări organizatorice și de conducere, toate documentele aferente obiectivului rămânând în posesia personalului funcțional în sediul .X. S.A.. Astfel, în perioada 2009-2012, fostul Departament Investiții a fost supus unor mutări succesive în imobil, ocazie cu care, parte din documente nu se mai găsesc în posesia Serviciului Investiții.

Ca urmare, contestatara arată că documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală demonstrează execuția și plata lucrărilor.

.X. S.A. susține și faptul că valoarea de realizare a obiectivului a fost declarată la Direcția Venituri Buget .X., sumă ce a fost solicitată și verificată de reprezentantul ce a fost nominalizat de Primaria Sectorului .X. pentru a participa la recepție la terminarea lucrărilor, precum și faptul că din anul 2007, până în prezent, s-a plătit impozit pe clădire pentru această valoare declarată, și diverse taxe din valoarea lucrărilor autorizate și executate în cuantum de .X. lei.

Astfel, contestatara arată că în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au reținut ca fiind cheltuială nedeductibilă diferența de valoare a clădirii în sumă de .X. lei, și în consecință a diferenței de amortizare în sumă de .X. lei.

6. Referitor la cheltuielile înregistrate în baza contractelor încheiate cu S.C. .X. S.R.L., contestatara solicită anularea acestora pe motiv că sunt dublate, respectiv sunt reținute atât prin actele de inspecție fiscală ale sucursalelor, cât și la nivel central.

.X. S.A. prezintă următoarele argumente:

6.1. Prin contractul nr. .X/2006 a achiziționat servicii de întreținere și reparații pentru un număr de maxim .X. aparate de aer condiționat.

a) Referitor la constatarea "S.C. .X. S.R.L. a facturat service pentru un număr de aparate de aer condiționat ce depășește numărul celor deținute [...]", având în vedere că în anul 2006 Administrația Centrală își desfășura activitatea în clădirea din .X, nr. .X, Bl. .X., sector .X., .X., serviciile au fost prestate pentru aparatele de aer condiționat existente în imobilul respectiv, aparate de aer condiționat care existau și în contabilitate la momentul 2006, situația acestora fiind prezentată în anexa atașată la contestație.

Din factura nr..X./2006 rezultă servicii de întreținere pentru un număr de .X. aparate (.X aparate din gama .X. și .X. aparate din gama .X.). Din formularele de revizie rezultă că în datele de 18 și 19 .X. 2006 s-a efectuat service la un număr de .X. aparate de aer condiționat din clădirea Administrației Centrale, .X nr..X., iar în data de.X./2006 s-a efectuat service pentru .X. aparate aparținând Administrației Centrale, dar care, fizic, se aflau în imobilul din .X.. Total aparate pentru care s-a efectuat service, .X. bucăți. Astfel, rezultă că societatea a facturat un număr mai mic de servicii decât au fost efectuate.

De asemenea, prezintă Anexa Formular de Revizie unde sunt înscrise următoarele date: departamentele unde se află aparatele de aer condiționat, gama din care fac parte aparatele de aer condiționat revizuite și tipul aparatelor revizuite, atașată formularului de revizie pentru aparatele din .X. nr. .X..

b) Referitor la constatarea "*Formularele de revizie atașate facturile fiscale emise de S.C. .X. S.R.L. nu dobândesc calitatea de documente justificative [...]*", contestatara susține că organele de inspecție fiscală se prevalează de faptul că în contract este precizată noțiunea de „*proces verbal de revizie*”, iar la facturi sunt atașate „*formulare de revizie*” care nu justifică faptul că serviciile de întreținere pentru aparatele de aer condiționat au fost prestate și că aceste „*formulare de revizie*” nu sunt documente justificative reale, deși au fost semnate de ambele părți contractuale.

În conformitate cu capitolul 4 din Contractul nr. .X/.2006, în documentele justificative nu trebuiau menționate obligatoriu lucrările efectiv prestate sau dacă echipamentele sunt sau nu în perioada de garanție.

În ceea ce privește constatarea referitoare la faptul că în facturile fiscale emise de prestator în anul 2006 pentru Administrația Centrală nu sunt inserate piese de schimb sau subansamble înlocuite, așa cum prevede contractul, această situație se datorează faptului că în perioada respectivă nu s-a înlocuit nicio piesă sau subansamblu pentru aparatele de aer condiționat.

c). Referitor la serviciile de întreținere aparate aer condiționat achiziționate de la SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, din care: DRP .X. -.X. lei, DRP .X. -.X. lei, DRP .X. -.X. lei și DRP .X. -.X. lei, reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparația aparatelor de aer condiționat în baza Contractului nr. .X/.2006, considerate ca fiind nedeductibile fiscal pe motiv că pe unele formulare de revizie/reparație nu sunt descrise lucrările efectuate, contestatara susține următoarele:

În conformitate cu capitolul 4 din Contractul nr. .X/.2006, în documentele justificative nu trebuia menționat obligatoriu lucrările efectiv prestate.

Deși numai pe „unele fișe” nu erau trecute lucrările sau data efectuării acestora organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile toate lucrările de reparații și întreținere facturate de .X. . De altfel, chiar în Raportul de inspecție fiscală se dau ca exemplu numai .X. oficii .X. unde nu au fost completate lucrările efectuate.

Ca urmare, solicită analizarea motivelor prezentate și reconsiderarea sumei de .X. lei ca fiind cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

6.2. Privitor la contractele nr..X./ 2007 si .X./ 2008:

a) Referitor la constatarea "Tariful platit de beneficiarul CN .X. SA prestatorului S.C. .X. S.R.L. „

În ceea ce privește contractul nr..X./ 2007 ce are ca obiect "*efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații a .X. echipamente de aer condiționat aflate în post garanție*", precum și efectuarea lucrărilor de "*întreținere a .X. echipamente de aer condiționat aflate în perioada de garanție*", contestatara susține:

Prin caietul de sarcini, achizitorul .X. S.A. a solicitat tarif de revizie, separat pentru aparatele de aer condiționat cu capacitatea de .X. și pentru cele cu capacitatea de .X..

Tarifele includ contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție sau postgaranție, reglaje, manoperă, cheltuieli deplasare la sediile achizitorului etc. Reparațiile (remediarea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte) sunt gratuite

pentru aparatele aflate în postgaranție. Tariful nu include contravaloarea pieselor de schimb.

În urma negocierilor avute cu S.C. .X. S.R.L., după desemnarea câștigătorului, .X. S.A. a obținut gratuitatea pieselor defecte înlocuite pe durata contractului de prestări servicii, atât la aparatele aflate în postgaranție, cât și pentru cele aflate în garanție, dar care s-au defectat datorită utilizării necorespunzătoare sau datorită deteriorarilor de genul zgârieturilor, șocurilor sau rupturi ale elementelor demontabile sau nedemontabile care nu fac obiectul garanției.

Prin urmare inițial tariful de .X. euro, respectiv .X. euro constituia tariful de revizie fără piese de schimb.

.X. S.A. prin negocierile avute a redus cheltuielile de întreținere și reparații aparate de aer conditionat.

b) Referitor la constatarea "Efectuarea prestațiilor reprezentând întreținere în perioada de garanție "

Prin contractele nr. .X./ 2007 și .X./ 2008 s-a efectuat întreținere aparate de aer conditionat pentru aparatele aflate în garanție, și anume:

- verificarea funcționalității aparatelor și garantarea acestora inclusiv în cazul variațiilor tensiunii rețelei de alimentare a aparatelor;
- curățarea filtrelor, aparatelor exterioare;
- curățarea (degresarea) vaporizatorului, condensatorului;
- verificarea termosondelor; capacității de încălzire-răcire, temperaturii pe condensator și vaporizator, tuturor parametrilor funcționali conform specificației fabricantului;
- verificarea presiunii freonului și suplimentarea acestuia în cazul pierderilor;
- măsurarea eficienței energetice a aparatului.

Garanția aparatelor suportă în totalitate contravaloarea manoperei și a pieselor de schimb, numai în vederea înlăturării defectelor de fabricație. Operațiunile care se efectuează prin contractele de întreținere sunt operațiuni care nu înlătură defectele de fabricație (acestea realizându-se pe garanție) ci mențin aparatele pentru a avea utilitate maximă.

Întreținerea aparatelor de aer condiționat este necesară deoarece acestea sunt utilizate în mod intens în subunitățile .X. necesitând astfel foarte des schimbarea (curățarea) filtrelor, suplimentarea de freon etc. pentru a asigura astfel un microclimat sănătos pentru o bună funcționare a activității .X..

De exemplu: În cazul centrelor .X., aparatele de aer condiționat funcționează 24h din 24h (activitate continuă) și pe temperaturi calde (iarna) și pe temperaturi reci (vara), având astfel o uzură foarte ridicată, necesitând foarte des operațiuni de curățare filtre și suplimentare de freon - operațiuni care nu se realizează pe garanție.

În unele oficii .X., în sala public, există câte un aparat de .X. , acesta fiind suprasolicitat, (suprafața sălii publice fiind destul de mare, ușile oficiului se

deschid frecvent) ducând astfel la o utilizare în condiții necorespunzătoare - garanția acestor aparate nemaifiind aplicabilă.

Există oficii unde rețeaua electrică este deficitară ducând astfel la dese defecțiuni ale aparatelor aflate în perioada de garanție - în acest caz se pierde garanția.

Chiar și în cele două contracte este prevăzut că "Lucrările de întreținere care vor fi executate asupra echipamentelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție nu vor afecta condițiile de acordare a garanției impuse de către furnizorul acestora. În caz contrar, dacă din vina prestatorului se pierde garanția, acesta va prelua automat, fără niciun fel de obligații pecuniare din partea achizitorului, toate îndatoririle furnizorului privind garanția".

Prin urmare, prevederile contractelor de achiziții nr..X./2005 și nr..X./ 2006 nu sunt în contradicție cu contractele de întreținere și reparații.

c) Referitor la constatarea "Nu au fost întocmite procese verbale de revizie/reparație"

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală se prevalează de faptul că în contract apare noțiunea de „*proces verbal de revizie*”, iar la facturi sunt atașate „*formulare de revizie*” care nu justifică prestarea serviciilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat și că aceste „formulare de revizie” nu sunt documente justificative reale deși au fost semnate de ambele părți contractuale.

.X. S.A. arată că, atât contractul nr..X./ 2007, cât și contractul nr..X./ 2008 au ca anexă model pentru procesul verbal de revizie/reparație ("Formular de revizie/reparație"). Prin urmare, în conformitate cu prevederile contractelor "proces verbal de revizie/reparație" = "formular de revizie/reparație".

În privința contractului nr..X./ 2008 .X. S.A. susține că necesitatea achiziției serviciilor de identificare și stabilire a gradului de uzură a unui număr maxim de .X. echipamente de aer condiționat, după locație, tip, serie, putere frigorifică precum și stabilirea gradului de uzură a acestora a fost determinată și aprobată de conducerea .X. S.A. prin referatul de achiziție și prin semnarea contractului nr..X./ 2008, organism care stabilește necesitatea achiziției de produse/servicii.

7. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri, la Muzeul National .X., contestatară susține că în mod eronat și cu rea credință organele de inspecție fiscală au stabilit aceste chetuieli nedeductibile fiscal.

.X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală invocă parțial prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal în sensul că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile care generează venituri, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, însă ultima parte a alin.1 nu a mai fost avută în vedere denaturându-se astfel realitatea.

În fapt, Sucursala Muzeul Național .X. este sucursală a .X. S.A. care funcționează în baza prevederilor Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, precum și a Hotărârii Guvernului nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X..

Rezultă că Muzeul Național .X. nu are ca atribuțiuni obținerea de venituri, fiind considerată sucursală fără personalitate juridică a .X. S.A. de unde rezultă că activitatea este prevăzută în bugetul de venituri și cheltuieli al companiei mamă, aprobat prin hotărâri de guvern anuale.

8. Cu privire la tratamentul fiscal al TVA nedeductibilă aferentă stocurilor, reîncadrată ca TVA colectată, .X. S.A. susține că este plătitoare de TVA cu regim mixt, aplicând pro-rata, care, începând cu anul 2007 este foarte mică - circa 23%, iar prin transformarea TVA deductibilă în TVA colectată, .X. S.A. ar fi supusă unui tratament nereal, în sensul că TVA dedusă este mult mai mică (circa 23%) decât TVA reținută în Raportul de inspecție fiscală - în proporție de 100%.

9. În ceea ce privește prestațiile medicină și securitatea muncii efectuate de SC .X. SRL și SC .X., în sumă de .X. lei, contestatara susține că angajatorul are obligația de a asigura securitatea și sănătatea lucrătorilor în toate aspectele legate de muncă. Prevenirea bolilor profesionale, așa cum sunt definite de Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, cu modificările și completările ulterioare, sunt cheltuieli efectuate de angajatori în scopul prevenirii riscurilor profesionale, protecția sănătății și securitatea lucrătorilor, eliminarea factorilor de risc și accidentare și sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit conform art 21 alin 2 lit b. din Legea 571/2003.

.X. S.A. arată că motivația organelor de inspecție fiscală conform căreia nu există documente justificative nu poate fi luată în considerație deoarece toți angajații Companiei au avize de medicina muncii, avize care nu se dau decât în urma unor examene medicale. În susținere anexează la contestație câteva din aceste documente susținând că organele de inspecție fiscală au refuzat să le ia în considerație pe motiv că nu sunt confirmate de persoanele supuse controlului medical.

Totodată, specifică faptul că în contractul încheiat cu cele două societăți nu se stipulează că personalul supus controlului de medicina muncii trebuie să confirme prestarea serviciului.

În ceea ce privește vaccinările antigripale și antihepatice acestea au fost efectuate la solicitarea sindicatelor dat fiind faptul că la momentul respectiv au existat numeroase cazuri de îmbolnăvire în rândul populației. Vaccinările au fost efectuate ca o măsură de protecție a personalului .X. care intră în contact cu publicul: oficanți, factori și pentru personalul care mănuieste masa monetară.

Ca urmare, solicită să se analizeze documentele atașate și să dispună reîncadrarea sumei de .X. lei ca fiind cheltuieli deductibile efectuate conform legilor specifice protecției și securității muncii.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 și prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:

Perioada verificată:

Impozit pe profit: 01.01.2009 – .X./2012;

TVA :01.01.2009 – 31.01.2013.

În perioada verificată, respectiv ianuarie 2009 – ianuarie 2013, .X. S.A. a avut următoarele subunități de tip sucursale:

1. Direcția Regională .X. (.X.), desființată conform Hotărârii nr..X. din data de .X./2012, la .X. funcționând în prezent structura *Centrul Operational* .X., precum și dispersii ale diferitelor departamente și servicii din cadrul .X. S.A.;

2. Direcția Regională .X. (.X.), desființată conform Hotărârii nr..X. din data de .X./2012;

3. Direcția Regională .X.(.X.) desființată prin Hotărârea AGA nr..X. din .X./2012.

4. Direcția Regională .X. (.X) desființată prin Hotărârea AGA nr. .X. din .X./2012;

5. Direcția Regională .X. , radiată începând cu data de .X./2010;

6. Direcția Regională .X. (.X.) desființată prin Hotărârea AGA nr. .X. din .X./2012 desființată prin Hotărârea AGA nr. .X. din .X./2012;

7. Direcția Regională .X. (.X.) desființată prin Hotărârea AGA nr. .X. din .X./2012 desființată prin Hotărârea AGA nr. .X. din .X./2012;

8. Direcția Regională .X. (.X.) a funcționat până la data de .X./2012;

9. Direcția Regională .X. a fost radiată începând cu data de .X./2010;

10. Direcția .X. desființată prin Hotărârea AGA nr. .X. din .X./2012;

11. Direcția Servicii Financiare .X.;

12. Direcția .X. a fost radiată de la Oficiul Registrului Comertului la data de .X./2011;

13. .X. .X. s-a transformat in Servicii .X., conform Deciziei nr. .X./2012 emisă de .X. S.A. începând cu data de .X./2012, toate actele de competența Sucursalei Servicii .X. fiind redirectionate către structurile de specialitate din cadrul Sucursalei Fabrica .X..

14. Muzeul Național .X. .X.;

15. Sucursala Fabrica .X. .X.;

16. Sucursala Imobiliara .X. a fost radiată în data de .X./2011, conform Rezoluției nr. .X./2011, radiere solicitată prin cererea nr. .X./2011;

17. Sucursala Transporturi .X. a fost radiată de la Oficiul Registrului Comertului la data de .X./2011, conform Certificatului de radiere eliberat in data de .X./2011;

18. Sucursala Telecomunicatii si IT .X. a fost radiată de la Oficiul Registrului Comertului la data de .X./2011, conform Certificatului de radiere eliberat in data de .X./2011.

În cadrul acestor sucursale au funcționat puncte de lucru organizate ca oficii .X., ghișee și agenții .X..

În baza tematicii de control, a delegării de competență și a adreselor transmise de către Direcția generală .X. – Activitatea de inspecție fiscală către Direcțiile generale ale finanțelor publice județene, s-a efectuat **controlul la sucursalele .X. S.A.**, rezultatele controalelor fiind consemnate în procese verbale de control, astfel:

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. (.X.), controlul perioadei 01.01.2009 – 31.01.2013 a fost efectuat de A.N.A.F. – Direcția Generală a Finanțelor Pulbice .X. - Administrația Finanțelor Publice .X., care a întocmit la nivelul sucursalei Procesul verbal nr. .X./2013, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli de protocol aferente anilor 2009-2011, în sumă de **.X. lei**, nedeductibile, întrucât Direcția a înregistrat pierdere fiscală și contabilă, nu se incadreaza in prevederile art.21 alin.(3) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă **.X. lei** reprezentând cheltuieli excepționale pentru operațiuni de gestiune aferente anului 2009, cu combustibil mașini proprii pentru deplasări angajați;

- cheltuieli nedeductibile în sumă **.X. lei** cu servicii întreținere aparate aer conditionat de la .X. SRL pe anul 2009, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă **.X. lei** cu reparațiile capitale la OP .X. , care au fost incluse în costurile curente “Reparații capitale clădiri, mijloace fixe executate de terți” pe anul 2009, nerespectându-se prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- cheltuieli cu serviciile medicale prestate de SC .X. SRL, în sumă de **.X. lei**, neacceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă **.X. lei** cu provizioane privind litigii, pe anii 2011 și 2012, pentru care nu s-au respectat cotele procentuale prevăzute de art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuielile privind pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate în sumă de **.X. lei**, nedeductibile la calculul profitului impozabil nefiind respectate prevederile art.21 alin.(2) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.32¹ din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli cu active cedate în sumă de **.X. lei** reprezentând scoaterea din evidență a terenului și clădirii aferente Oficiului Postal .X. ca urmare a retrocedării acestuia proprietarilor de drept, neefectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- venituri impozabile în sumă de **.X. lei** înregistrată până la .X./2012, din anularea provizioanelor constituite în anul 2011.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei , este compusă din:

- .X. lei – TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. SRL reprezentând „service .X. ”;

- .X. lei aferentă achizițiilor de cărți și publicații de la Editura .X. declarată ca inactivă începând cu data de .X. /2009, conform OP ANAF nr..X. /2009.

Taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. lei – TVA stabilită ca urmare cuprinderii în listele de inventariere aferente anului 2009 a unor mijloace fixe considerate lipsă în urma inventarierii patrimoniului;

- .X. lei – TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pentru anul 2009 cu suma de .X. lei, pentru anul 2010 cu suma de .X. lei și pentru anul 2011 suma de .X. lei;

- .X. lei – TVA aferentă mărfurilor fără mișcare sau cu mișcare lentă existente în stoc la .X./2012 constând în calendare birou 2008, timbre filatelice, felicitări generale și plicuri de ANL;

- .X. lei –TVA pentru echipamentele de protecție și uniforme fără mișcare sau cu mișcare lentă existente în stoc la .X./2012. Stocul în valoare .X. lei (cont .X.) provine din achizițiile de echipamente și uniforme de lucru din perioada februarie-mai 2009 de la SC .X. SRL.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. (.X.), controlul perioadei 01.01.2009 – .X./2010 fost efectuat de A.N.A.F.- Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit Procesul verbal nr..X./ 2013, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu service-ul efectuat în perioada de garanție, în cadrul contractului cu .X. SRL, în baza art.21 alin.(4) lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli nedeductibile în sumă .X. lei cu servicii medicale facturate de SC .X. SRL .X., potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând "*transport cu auto închiriat*", pe perioada 2009 – 2010, în baza art.21 alin.(4) lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, rezultate din compararea cheltuielilor cu acțiunile social culturale prevăzute în BVC aferente anilor 2009 și 2010, cu cheltuielile privind acțiunile social – culturale efectuate și înregistrate în evidența contabilă, respectiv balanța de verificare întocmită la .X./2009 și .X./2010;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de investigații și consultanță de medicina muncii prestate de SC .X. SRL, fără documente justificative, încălcându-se prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. lei - TVA aferentă facturilor emise în cadrul contractului cu SC .X. SRL, reprezentând „service .X. ” și servicii de „identificare și stabilire grad uzură echipament de aer condiționat” pentru care nu s-a acordat drept deducere, având în vedere că nu se justifică prestarea

- .X. lei – TVA neacceptată la deducere, aferentă serviciilor facturate reprezentând „transport factori .X. pe sectoare” pentru care nu s-a justificat prestarea.

LA Sucursala FABRICA .X., controlul perioadei 01.01.2009-31.01.2013 a fost efectuat de A.N.A.F. –Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit Procesul verbal nr..X. 2013, prin care organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate cu SC

.X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, fapt pentru care nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este aferentă achizițiilor efectuate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. (.X.), controlul asupra perioadei 01.01.2009 – 31.10.2013 a fost efectuat de A.N.A.F.- Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, care a întocmit la nivelul direcției regionale .X. Procesul verbal de control nr..X./ 2013, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii de monitorizare factori .X. de către firma SC .X. SRL, pe anul 2009, nefiind respectate prevederile art.24 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 48 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei cu functionare si intretinere aferente imobilelor situate în .X. , B-dul .X. nr. .X. și în .X. , în perioada 2010-2012 și 2009-2010, având în vedere că nu au fost înregistrate venituri din prestări servicii de cazare, efectuate în afara activității de prestări servicii .X.;

- cheltuieli nedeductibile fiscal cu achiziții de cărți și reviste de la furnizorul SC Editura .X. SRL, în sumă de .X. lei având în vedere că potrivit informațiilor furnizate de Aplicatia –ANAF .X., începând cu data de .X./2009, SC Editura .X. SRL este declarată inactivă.

Taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. lei – TVA colectată pentru achizițiile de apă minerală distribuită salariaților peste limita stabilită la nivelul .X. S.A. care intră în baza de impozitare a TVA, fiind asimilată unei livrări de bunuri cu plată;

- .X. lei – direcția regională de .X. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de funcționare și întreținere a spațiilor utilizate drept locuințe de protocol în valoare de .X. lei, fără ca aferent acestor cheltuieli să se înregistreze și venituri. S-a constatat că, din punct de vedere al TVA, aceste operațiuni intră în baza impozabilă a TVA fiind asimilate unei prestări de servicii cu plată.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. , controlul asupra perioadei 01.01.2009 – 31.01.2013 a fost efectuat de A.N.A.F. - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Control Fiscal, care a întocmit la nivelul direcției regionale .X. Procesul verbal nr..X. /2013 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X.), cu amortizarea unui număr de .X. clădiri rămase în administrarea și folosința comunelor respective și incluse în patrimoniul .X. S.A., precum și pentru o clădire retrocedată în anul 2009 către o persoană fizică și evidențiată în continuare în gestiunea COR .X. în sumă de .X. lei, pe perioada 2009 – 2012, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.3 lit.i și art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu lucrări de modernizare efectuate asupra mijloacelor fixe (clădiri) care nu au fost incluse în valoarea mijlocului fix, fiind suportate pe cheltuieli de exploatare, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli în suma de .X. lei, reprezentând servicii intretinere și reparații primite de la SC .X. SRL .X., constatate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art.21(1) și art.21(4) m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă .X. lei cu servicii de investigare și consultanță medicală facturate de SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către COR .X. , care nu se justifică prin rapoarte de activitate sau alte materiale corespunzătoare pentru numărul de personal consemnat în anexele la notele debitare emise, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu provizioanele constituite pentru deprecierea clădirilor și terenurilor, aferente anilor 2009 și 2010, având în vedere că nu îndeplinesc condițiile prevederilor art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluarea clădirilor, care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării, calculată în funcție de durata normală de utilizare rămasă, aferente perioadei ianuarie 2009-iulie 2012, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) și art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.71⁵ din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu utilități aferente spațiului închiriat de la Tribunalul .X. în baza dispozițiilor de plată privind achitarea acestora, fără a avea la bază documente justificative, nerespectându-se prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu combustibil utilizat de vehicule rutiere (doua autoturisme .X. cu numerele .X. și .X. care au deservit conducerea direcției .X.), pe perioada 2009-2012, ce nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. lei –TVA aferentă achiziției de servicii întreținere și reparații de la SC .X. SRL ce nu sunt în folosul operațiunilor taxabile;

- .X. lei -TVA din facturi de combustibil utilizat de vehicule rutiere, respectiv pentru două autoturisme .X. cu numerele .X. și .X. care au deservit conducerea;

- .X. lei - TVA aferenta spațiului închiriat de la Tribunalul .X. pentru care sunt anexate facturile emise de către furnizorii de utilități pe numele Tribunalului .X. lei cu care au fost încheiate contracte de închiriere.

Taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă de .X. lei, compusă din:

- .X. lei - TVA colectată pentru achizițiile de apă minerală distribuită salariaților peste limita stabilită la nivelul .X. S.A. care intră în baza de impozitare a TVA, fiind asimilată unei livrări de bunuri cu plată;

- .X. lei – TVA aferentă imputațiilor la convorbiri telefonice;

- .X. lei - TVA aferentă cheltuielilor de protocol considerată de sucursalaă deductibilă. Deoarece în anii 2009-2012 a realizat pierdere, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.15 din HG nr.44/2004 au constată aceste operațiuni ca fiind livrări de bunuri cu plată;

- .X. lei -TVA aferentă minusurilor în gestiune care este asimilată cu livrarea de bunuri,

- .X. lei -TVA aferentă cheltuielilor cu uniforme considerate nedeductibile, astfel reiese că acestea nu au fost utilizate în scopul activității economice desfășurate, fiind asimilate cu livrări de bunuri efectuate cu plată.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. , controlul perioadei 01.01.2009 – 31.01.2013 a fost efectuat de A.N.A.F.- Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit Procesul verbal nr..X./2013 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă .X. lei (.X. + .X.) cu servicii medicale facturate de SC .X. SRL .X., potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu amortizarea mijlocului fix (OP din Loc. .X.) în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- la data de .X./2011 s-a reevaluat imobilul din Loc. .X. la valoarea de .X. lei pentru care s-a constituit provizion deductibil anulându-se amortizarea cumulată înregistrată pe costuri pe perioada 01.01.2009-.X./2001 în suma de .X. lei, (compusă din .X. lei înregistrată la Direcția Regională .X. și diferența în sumă de .X. lei înregistrată la Sucursala Imobiliară .X. subordonată direct .X. S.A.). Cheltuiala cu provizionul în suma de **.X. lei** este nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă .X. lei (.X. lei pe anul 2009 și .X. lei pe anul 2010) cu servicii de catering ca fiind cheltuieli de protocol, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă .X. lei aferente contractului de asociere în participațiune încheiat cu SC .X. SRL, pe anul 2009.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. , controlul perioadei 01.01.2009 – .X./2010 fost efectuat de A.N.A.F.- Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, care a întocmit Procesul verbal nr..X./ 2013, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare transport auto – Marșul factorilor .X., pe perioada 2009-2010, ce nu sunt aferente activității desfășurate, nefiind respectate prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentand contravaloare achiziție mașini de spălat de la S.C. .X. S.A, pe anul 2010;

- cheltuieli nedeductibile în sumă .X. lei cu servicii medicale facturate de SC .X. SRL .X., potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.25 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. lei - TVA aferentă achizițiilor de servicii (chirii spații pentru oficii postale) pentru care sucursala nu a prezentat notificările privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere

- .X. lei - T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (transport auto pentru competiția – Marșul factorilor .X., prestări de servicii) care nu sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la TVA aferentă prestărilor de servicii de telecomunicații efectuate de GRUPUL .X. S.A în suma de **.X. lei**, nu au fost luate în calcul la

nivel de sucursală, întrucât serviciile respective sunt analizate la nivel de .X. S.A.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. , controlul perioadei 01.01.2009 – .X./2010 fost efectuat de A.N.A.F.- Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, care a întocmit Procesul verbal nr..X./ 2013, prin care nu a fost stabilite diferențe suplimentare, dar au fost transmise la .X. S.A., spre analiză, cheltuielile cu serviciile medicale prestate de SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. (.X.), controlul perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013 a fost efectuat de A.N.A.F. - D.G.F.P. .X. -Administrația Finanțelor Publice .X., care a întocmit Procesul verbal nr..X./2013, constatându-se următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

-cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu obiecte de îmbrăcăminte pentru salariați (cămăși, cravate, pantaloni și fuste), încadrate în categoria echipamentelor de lucru care nu se încadrează în prevederile art.21 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în luna .X. 2006, direcția de .X. a vândut .X. mp teren către SC .X. SA, în valoare de .X. lei. Concomitent, s-a înregistrat și scoaterea din evidență a valorii de înregistrare a terenului prin NC .X./2006 (481.04 „Decontări între unitate și subunități” = 2111 „Terenuri” .X. lei. În luna .X. 2009 a fost stornată suma din contul 481.04 „Decontări între unitate și subunități” și a fost înregistrată în contul 6588.13 „Alte cheltuieli de exploatare”. Terenul .X. a fost preluat în patrimoniul direcției .X. în baza HG nr.451/1996, la valoarea de .X. lei, valoare care a fost reevaluată la .X./2003, devenind în urma reevaluării .X. lei. Cheltuielile aferente vânzării terenului din anul 2006, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.63 alin.5 și alin.8 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, având în vedere că nu a fost inclusă această cheltuială de .X. lei în categoria cheltuielilor nedeductibile;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu amortizarea mijloacelor fixe neutilizate în conformitate cu prevederile art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.70² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice date în aplicarea art.24 alin.11 din Codul fiscal.

- cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei cu materiale care au fost degradate, neimputabile, care ulterior au fost distruse și pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, pe perioada 2010-2011, fiind încălcate

prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- în luna decembrie 2011, Direcția a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe inclusiv a terenurilor și a înregistrat suma de **.X. lei**, reprezentând diminuare de valoare a mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării. În conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.ș) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, fiind vorba de o diminuare a valorii mijloacelor fixe în suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit. Urmare analizării efectuată la .X. S.A., suma de .X. lei a fost considerată cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011;

- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei cu achiziții cărți și publicații de la Editura .X., aceasta fiind declarată inactivă conform OP ANAF nr. .X. /2009.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este aferentă achizițiilor de cărți și publicații de la Editura .X. declarată ca inactivă începând cu data de .X. /2009, conform OP ANAF nr..X. /2009.

Taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. – TVA aferentă cheltuielilor cu casarea materialelor în sumă de .X. lei, pe perioada 2010 – 2011:

- .X. lei – TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile cu uniformele aprovizionate direct de DRP .X.;

- .X. – TVA aferentă cheltuielilor cu apa minerală acordată salariaților în condițiile în care temperatura a fost sub cea prevăzută de lege pentru acordarea de avantaje salariaților.

LA DIRECȚIA REGIONALĂ .X. , controlul perioadei 01.01.2009 - .X./2010 fost efectuat de A.N.A.F. - D.G.F.P. .X. - Administrația Finanțelor Publice .X., care au întocmit la Procesul verbal nr. .X./2013, constatându-se următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu serviciile medicale înregistrate în baza contractelor încheiate cu SC .X. fără justificarea încadrării serviciilor în categoria cheltuielilor pentru protecția muncii conform prevederilor HG nr. .X.5/2007, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu service-ul efectuat de .X. în perioada de garanție pe anul 2009, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și pct 48 din HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă totală **.X. lei**, înregistrate în perioada ianuarie 2009-iunie 2010, în contul 6811.1, „Cheltuieli de exploatare privind

amortizarea immobilizărilor” pe motiv că direcția nu a ținut seama că diferența din reevaluare se impozitează la fiecare înregistrare a amortizării, conform prevederilor art.22 alin.(5¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este aferenta cheltuielilor nedeductibile cu service-ul efectuat în perioada de garanție în baza contractului încheiat cu .X. conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

LA DIRECȚIA .X., controlul perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013 a fost efectuat de A.N.A.F. - Directia Generala a Finantelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit Procesul verbal de control nr..X./2013, constatându-se următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu chiriile înregistrate de Direcția .X., în anii 2009-2012, fără a avea la bază documente justificative potrivit legii;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei privind serviciile medicale înregistrate în baza contractelor încheiate cu SC .X. si SC .X. SRL fără justificarea încadrării serviciilor în categoria cheltuielilor pentru protecția muncii conform prevederilor HG nr. .X.5/2007;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu achiziții de cărți și publicații de la Editura .X., aceasta fiind declarată inactivă conform OP ANAF nr. .X. /2009;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei cu prestații service aparate de aer condiționat facturate de .X. , având în vedere că nu au fost prezentate procese verbale de recepție/reparație care să probeze recepția calitativă a lucrării, și care au fost transmise către .X. S.A. ca fiind deductibile fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- .X. lei - TVA aferentă prestărilor de servicii facturate de .X. , fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunilor și intrării lor în gestiune, conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal,

- .X. lei - TVA aferentă achizițiilor de cărți și publicații de la Editura .X. declarată ca inactivă începând cu data de .X. /2009, conform OP ANAF nr..X. /2009.

LA DIRECȚIA SERVICII FINANCIARE .X., controlul perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013 fost efectuat de A.N.A.F. - Directia Generala a Finantelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală care a întocmit Procesul verbal nr..X./ 2013, constatându-se următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

-cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate în contul 611"*Cheltuieli cu întreținere și reparații*", în anul 2009, reprezintă investiții ce au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai imobilului .X. situat în .X., sector .X., Calea .X. nr..X..

LA DIRECȚIA .X., controlul perioadei 01.01.2009 - 31.08.2011 a fost efectuat de A.N.A.F. - Directia Generala a Finantelor Publice .X. - Activitatea de Inspectie Fiscala care a întocmit Procesul verbal nr..X./2013, constatându-se următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei pe anul 2009 și în sumă de .X. lei pe anul 2010, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri și care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, pe anul 2011, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este aferentă achizițiilor care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

La Muzeul Național .X. .X., controlul perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013 fost efectuat de A.N.A.F. - Directia Generala a Finantelor Publice .X. - Activitatea de Inspectie Fiscala care a întocmit Procesul verbal nr..X./2013, constatând următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de:

.X. lei pe anul 2009;

.X. lei pe anul 2010;

.X. lei pe anul 2011;

.X. lei pe anul 2012, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este aferentă achizițiilor care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

LA Sucursala SERVICII .X., fosta CASA .X., controlul perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013 fost efectuat de A.N.A.F. - D.G.F.P .X. - Activitatea de Inspectie Fiscală, care a întocmit Procesul verbal nr. .X./2013, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei**, reprezentând contravaloarea materialelor și lucrărilor de construcții destinate realizării lucrărilor de investiții la obiective evidențiate în mod eronat în contul 611.2 „*Cheltuieli cu*

întreținerea și reparațiile", care trebuiau evidențiate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, nerespectându-se astfel prevederile art.21 alin.3 lit.i coroborate cu art.24 alin.(1) și (3) lit.a) și d) și alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli nedeductibile aferente anilor 2009 și 2010, în sumă de **.X. lei** reprezentând servicii întreținere și reparații de tip Full Service pentru mașini de francat și mașini ștampilat prestate de SC .X. SRL în baza prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4), lit f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct 48 alin.(1) din HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei**, reprezentând prestări servicii dirigințe șantier facturate de PFA .X., în baza prevederilor art.21alin.4 lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 alin.1 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** reprezentând contravaloare factura nr. .X./2011 emisă de SC .X. în care la rubrica cumpărător este înscrisă persoana fizică .X. ca fiind cheltuială nedeductibilă aferentă anului 2011, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei, este compusă din:

- **.X. lei** - TVA aferentă achizițiilor efectuate de la SC .X. SRL;
- **.X. lei** - TVA aferentă prestărilor de servicii facturate de PFA .X., fără a avea la bază documente justificative;
- **.X. lei** - TVA aferentă facturii emisă de SC .X. ce are înscris la rubrica cumpărător o persoană fizică.

LA SUCURSALA TRANSPORTURI controlul perioadei .X. /2010 - 31.08.2011 a fost efectuat de A.N.A.F. - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit Procesul verbal nr. .X./2013, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- cheltuieli cu prestări servicii de la diverși furnizori în sumă de .X. lei aferente perioadei august 2010 - august 2011, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli înregistrate la scoaterea din gestiune a uniformelor acordate salariaților, în sumă de .X. lei, aferente anilor 2010 - 2011, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli cu servicii medicale facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL în sumă de .X. lei aferente perioadei august 2010 - august 2011, fiind încălcate

prevederile art.21 alin.(1) lit.b si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.25 din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizorii de prestări servicii, încălcându-se prevederile art.134¹ alin.(7), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

LA SUCURSALA .X., controlul asupra perioadei .X. /2010 - 31.08.2011 a fost efectuat de A.N.A.F. - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit Procesul verbal nr. .X./2013 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, s-au stabilit cheltuieli cu servicii medicale facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, aferente perioadei august 2010-august 2011, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) lit.b și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.25 din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

LA NIVELUL CENTRALEI s-au constatat următoarele:

Sediul central nu are obligația declarării și plății contribuțiilor aferente salariilor sau celorlalte venituri de natură salarială de asigurări sociale datorată de angajator, la sediul central efectuându-se constituirea, evidențierea și transmiterea acestora, prin bilanță, pentru centralizare la nivelul .X. S.A..

.X. S.A. stabilește impozitul pe profit la nivel central prin însumarea datelor cuprinse în bilanțele de verificare întocmite de către centrală și sucursalele teritoriale, acestea din urmă neavând personalitate juridică.

Impozitul pe profit a fost verificat pe perioada ianurie 2009 - decembrie 2012.

Organele de inspecție fiscală au verificat activitatea centralei, precum și influențele fiscale rezultate din actele de control anterioare și din constatările altor organe cu atribuții de control, constatându-se următoarele:

1. Referitor la cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu S.C. .X. S.A., s-a constatat că .X. S.A. a încheiat cu SC .X. SA, Contractul de transport aerian nr..X./2008, având ca obiect executarea serviciilor de transport aerian și handling pe toate aeroporturile prevăzute în contract, pentru care se solicită transport aerian, durata contractului fiind de 42 luni începând cu data de 04.09.2008.

Conform prevederilor contractuale, facturile reprezentând serviciile prestate se vor emite lunar până la data de 05 ale lunii calendaristice pentru prestațiile efectuate în luna precedentă, începând cu luna următoare operaționalizării contractului. Factura fiscală va conține anexat documentul edificator privind dovada prestării serviciilor facturate, respectiv borderoul centralizator al curselor aeriene efectuate în luna respectivă. Primirea și predarea expedițiilor .X. de către transportator se realizează prin verificarea etichetelor sacilor și a înscrierilor în borderoul .X. de predare-.X. . Atestarea verificărilor și a operațiunilor de predare-primire se va face prin semnarea și ștampilarea borderoului .X. .

Contractul menționat anterior nu precizează dacă cursele contractate vor fi destinate exclusiv transportului de corespondența sau vor fi curse mixte.

Conform documentelor financiar contabile, în perioada 2009 - 2011, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu transport aerian și handling .X. în suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat documentele care justifică prestarea serviciilor de transport aerian cu .X., înregistrate de .X. S.A. în perioada 2009 - 2011, respectiv facturi, borderouri centralizatoare ale curselor aeriene efectuate lunar, borderouri de predare-.X. , situația lunară a cantităților de corespondență transportată etc..

De asemenea, s-a constatat că, în perioada verificată, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli de transport aerian pentru servicii contractate cu diverse companii (.X. Ltd., .X., .X. etc.) care operează pe plan intern și internațional, conform cărora tarifele de transport aerian percepute pentru corespondența prioritară sunt mult mai mici decât cele percepute pentru transportul aerian contractat cu SC .X. SA. Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru transportul aerian contractat cu SC .X. SA cu cele înregistrate pentru serviciile de transport aerian corespondență prioritară contractate cu SC .X. SA.

Prin Contractul de transport aerian nr..X./2002, încheiat cu SC .X. SA, .X. S.A. contractează transport aerian și handling al expedițiilor .X. internaționale din România către diverse destinații din întreaga lume, stabilește condițiile derulare și decontare a activității de transport aerian al traficului .X. internațional, conform unui plan de îndrumare care stabilește aeroporturile destinație, timpii de plecare și de sosire a depeșelor .X..Transportatorul este obligat să asigure transportul expedițiilor .X. aparținând beneficiarului în conformitate cu cantitățile estimative prezentate.Taxele datorate pentru acest transport sunt stabilite prin negociere și sunt exprimate în DST/kilogram în funcție de distanța aero.X. ă, pentru toate categoriile de .X. implicate.

Având în vedere diferențele foarte mari existente între tarifele practicate de SC .X. SA și SC .X. SA, în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de

piață al serviciilor de transport, organele de inspecție fiscală a luat ca punct de reper destinația .X. care, conform Contractului de transport aerian nr. .X./2002, are cel mai mare tarif de transport corespondență prioritară, respectiv .X. DST/kg.. Astfel, au fost comparate tarifele per kilogram practicate de SC .X. SA cu tarifele practicate de SC .X. SA pentru destinația .X., rezultând următoarele:

- în anul 2009 tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA este de .X. lei/kg., comparativ cu tariful practicat de SC .X. SA care este de .X. lei/kg.;
- în anul 2010 tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA este de .X. lei/kg., comparativ cu tariful practicat de SC .X. SA care este de .X. lei/kg.;
- în anul 2011 tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA este de .X. lei/kg., comparativ cu tariful practicat de SC .X. SA care este de .X. lei/kg.;

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat ca deductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei verificate, doar partea de transport SC .X. SA corespunzătoare cheltuielii calculată în funcție de tariful cel mai mare perceput de SC .X. SA, diferența fiind stabilită cheltuielă nedeductibilă fiscal.

Prin urmare, din totalul cheltuielilor cu transportul SC .X. SA, înregistrate de .X. S.A. în evidența contabilă pe perioada 2009 – 2011, în valoare de .X. lei, au fost acceptate la deducere cheltuieli de transport în sumă de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei fiind considerată cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.25 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.67 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu serviciile de transport aerian prestate de SC .X. SA, **în sumă de .X. lei.**

2. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu S.C. .X. SRL, s-a constatat că în data de .X./2008, .X. SRL (denumită în prezenta decizie .X.) și SC .X. SA (denumită în prezenta decizie .X.), au încheiat Acordul de asociere în vederea participării la procedura de atribuire a contractului de achiziție publică, pentru realizarea în comun a Contractului de servicii de curățenie și servicii de mentenanță și întreținere clădiri și instalații, pentru .X. S.A.. Conform acordului, liderul asociației este .X.

La data de 14.08.2008, .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X. în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr..X.. Obiectul contractului îl constituie executarea de către prestator în favoarea .X. S.A. a următoarelor tipuri de servicii:

- servicii de mentenanță și întreținere aferente locațiilor prezentate în anexa 2;

- servicii de curățenie aferente locațiilor menționate în anexa 2;
- servicii de inspecție tehnică de obținere a avizelor ISCIR pentru instalațiile deținute de beneficiar;
- managementul activității și personalului de întreținere și curățenie, preluat de la beneficiar în baza protocolului;
- servicii dezinsecție - dezinfectie - deparazitare;
- servicii dezăpezire.

Durata contractului este de 4 ani.

Conform punctului 4.1 din contract, prețul este de .X. lei pe lună, fără TVA, valoarea totală fiind în sumă de .X. lei, fără TVA.

Valoarea lunară a contractului are următoarele componente:

- servicii întreținere clădiri .X. lei;
- management tehnic .X. lei;
- servicii întreținere curățenie .X. lei.

De asemenea, la punctul 4.1 din contract se precizează „costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje se vor suporta de beneficiar, pe măsura utilizării acestora. Plata acestor materiale se vor deconta conform Anexei 3."Conform punctului „6.1. Obligațiile părților”, unde se precizează:

- b) prestatorul va prelua personalul din cadrul .X. S.A. specializat pe tipurile de servicii ce urmează a fi prestate...
- c) prestatorul va prelua sistemele și echipamentele supuse activității de întreținere printr-un protocol încheiat cu fiecare sucursală ...

Conform Anexei 9 - „*Protocol privind preluarea personalului de intretinere si curatenie*”, la *Contractul de prestari servicii*”:

- prestatorul va prelua personalul din cadrul .X. S.A., specializat pe tipurile de servicii ce urmează a fi prestate;
- preluarea personalului de întreținere și curățenie se va face prin detașare;
- detașarea personalului se va face începând cu data de 15 august 2008;
- prestatorul se obligă să asigure toate drepturile convenite personalului de întreținere și curățenie preluat prin detașare, potrivit Contractului Colectiv de Muncă aplicabil .X. S.A.;
- personalul detașat este cuprins în anexa la protocol, având cheltuieli salariale de .X. lei pentru personalul de întreținere și .X. lei pentru personalul de curățenie.

Având în vedere cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscală au efectuat o analiză asupra derulării contractului, constatându-se următoarele:

- în perioada verificată .X. S.A. a înregistrat în evidența financiar - contabilă facturi fiscale reprezentând contravaloarea serviciilor de întreținere clădiri și management tehnic, emise de UTI, precum și facturi reprezentând contravaloare serviciilor de întreținere și curățenie, emise de .X..

Conform fișelor de cont și a facturilor fiscale, în perioada ianuarie 2009 - iunie 2011, .X. S.A. a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu serviciile prestate

de UTI in valoare de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, respectiv:

- 2009 .X. lei;
- 2010 .X. lei;
- 2011 .X. lei.

In concluzie:

- externalizarea serviciilor de întreținere clădiri și management tehnic către UTI a prezentat pentru .X. S.A. un cost de .X. lei;
- serviciile externalizate sunt efectuate de personalul .X. S.A. detașat către UTI;
- costurile .X. S.A. cu personalul detașat pe perioada derulării contractului ar fi fost de .X. lei
- conform prevederilor contractuale .X. S.A. suportă costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje;
- tranzacția nu a avut un scop economic.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin. (1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuielile în sumă de .X. lei** (.X. lei - .X. lei) cu prestările de servicii efectuate de UTI nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, conform fișelor de cont și facturilor fiscale, pe perioada ianuarie 2009 - septembrie 2011, s-a constatat că .X. S.A. a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu serviciile prestate de .X. în valoare de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, astfel:

- 2009 .X. lei;
- 2010 .X. lei;
- 2011 .X. lei.

Astfel:

- externalizarea serviciilor de întreținere și curățenie clădiri și birouri către .X., prezintă pentru .X. S.A. un cost de .X. lei;
- serviciile externalizate sunt efectuate de personalul .X. S.A. detașat către .X.;
- costurile .X. S.A. cu personalul detașat pe perioada derulării contractului ar fi fost de .X. lei;
- conform prevederilor contractuale, .X. S.A. suportă costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje;
- tranzacția nu a avut un scop economic.

Astfel, în baza prevederile art.11 alin. (1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuielile în sumă de .X. lei** (.X. lei - .X. lei), cu prestările de servicii efectuate de .X. nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

3. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în baza contractului pentru servicii de telecomunicații încheiat cu Grup .X. SA (denumită în prezenta decizie .X.), s-a constatat că în anul 2008 a fost încheiat contractul nr..X./2008 având ca obiect *"furnizarea de către .X. către Client de servicii de transmisii de date și voce prin tehnologii de ultimă generație utilizând ca protocol de transport IP pentru partea de date și tehnologii GSM pentru parte de voce mobilă, denumite în continuare Servicii de telecomunicații, [...]."*

Contractul este valabil pe o perioadă de 4 ani începând cu data de 1 decembrie 2008.

La capitolul 4 din contract se menționează că *"Structura logică oferită va fi cea de "rețea", iar funcțiile de securitate, tarifare, management de rețea, monitorizare, dirijare și restricționare vor fi cele ale unei rețele virtuale private naționale (VPN), configurabilă la nivel de utilizator individual"*.

La capitolul 15.1.1 din contractul nr. .X. se menționează, *"Clientul își însușește și garantează un număr minim de porturi pentru servicii de telecomunicații de cel puțin 640 de locații"*.

Conform facturilor emise de .X. s-a constatat că prestatorul a facturat lunar patru tipuri de servicii, respectiv internet, VPN, telefonie fixă și telefonie mobilă.

În anul 2005, între .X. S.A. și .X., a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2005, având ca obiect *"transferul dreptului de proprietate asupra rețelei, echipamentelor și software-ului component aflate în prezent în folosința .X. S.A., de la .X. către .X. S.A. [...]"*, astfel, .X. S.A. devine proprietar de drept al rețelei, echipamentelor și software-ului component, la momentul emiterii facturii.

Conform Notei justificative nr..X./2008 "privind alocarea procedurii de negociere fără publicarea prealabilă a unui anunț de participare, în vederea atribuirii contractului de *"Servicii de telecomunicații"*", .X. SA asigură:

-suportul pentru comunicații date pentru un număr de .X. Rețele locale de calculatoare (aproximativ .X. servere și .X. stații de lucru) cu platforma UnixWare/informix răspândite teritorial la nivelul întregii rețele .X. , pentru subunitățile de producție și pentru subunitățile administrative existente în prezent și pentru dezvoltările ulterioare cu noi subunități .X. care vor fi integrate în rețeaua VPN-.X.;

-configurarea routerelor, echipamentele care constituie elementele principale ale unei rețele locale de calculatoare pentru integrarea acestora în rețeaua VPN;

-diagnosticarea defecțiunilor de funcționare a acestora;

-design pentru rețeaua VPN-.X.;

-securizarea transmisiilor de date, atât prin separarea traficului în rețeaua proprie față de ceilalți clienți, cât și prin criptarea acestuia în cazul în care legăturile tranzitează internetul;

- criptarea legăturilor cu parteneri contractuali ai .X. S.A. și cu subunitțile .X. din afara țării;
- retenția datelor folosind resurse proprii în conformitate cu legislația în vigoare;
- monitorizarea legăturilor 24/7, notificarea .X. S.A. în cazul disfuncționalităților, gestionarea acestora până la remediere și confirmarea reluării funcționalității normale;
- monitorizarea routerelor, a regimului de funcționare și a gradului de încărcare;
- servicii de service și postgaranție pentru routerele integrate în rețea;
- preluarea și rezolvarea sesizărilor legate de rețeaua VPN-.X.;
- menținerea conectivității la internet prin legături redundante și cu o disponibilitate de peste 98%;
- menținerea conectivității securizate cu partenerii contractuali ai .X. S.A.;
- menținerea conectivității securizate cu subunitățile .X. din afara țării.

În vederea justificării atribuirii .X. a contractului de Servicii de telecomunicații, fără licitație societății .X. S.A. menționează că *"aplicarea unei proceduri de achiziție de tip licitație deschisă pentru Servicii de telecomunicații poate determina efecte negative asupra desfășurării procesului de producție"*, deoarece *"presupune schimbarea tehnologiei de comunicații, achiziția altor echipamente, routere, servicii de configurare [...]"* și *"există riscul incompatibilității tehnice [...]"*. La finele anului 2012, .X. S.A. a încheiat colaborarea cu .X., iar în anul 2012, între .X. S.A. și .X. SA, a fost încheiat Contractul nr..X./ 2012, având ca obiect furnizarea de *"servicii de comunicații electronice pentru care Clientul a optat prin Contract sau ulterior la reprezentanțele și partenerii .X., [...], într-o arie geografică limitată denumită "aria de acoperire"*. Durata contractului este de o lună.

Conform Anexei la contract s-a constatat că s-au efectuat servicii de reconfigurare a echipamentelor pentru .X. de locații, iar valoarea acestor servicii este de .X. euro.

Având în vedere că în anul 2005, .X. S.A. a achiziționat de la .X. rețeaua VPN, echipamentele și software-ul, Contractul nr..X./ 2012 prin care, în anul 2012, .X. SA a efectuat reconfigurarea echipamentelor, adresa nr..X./ 2013 în care se menționează că *"pentru luna decembrie 2012 și ianuarie 2013 furnizorul de servicii VPN pentru .X. SA a fost compania .X. SA"*, s-a constatat că în momentul schimbării furnizorului de servicii, nu au fost achiziționate alte echipamente, realizându-se doar o reconfigurare a celor existente.

Conform Anexei la contract valoarea abonamentului lunar pentru servicii "VPN .X. " a fost de .X. euro, pentru .X. de locații.

În luna ianuarie 2013 a fost emisă factura nr..X./2013 având o valoare de .X. lei (baza în sumă de .X. lei = .X. euro și TVA în sumă de .X. lei).

Ca urmare, s-a constatat că:

- serviciile tip .X. vândute de .X. catre .X. S.A. au fost achiziționate de la o terță persoană, care la rândul ei a achiziționat serviciile de la .X. SA;
- la sfârșitul anului 2012 .X. S.A. încheie contract direct cu .X. SA pentru același tip de servicii, dar la un preț mult mai mic;
- echipamentul hardware necesar derulării celor două contracte (cu .X. și .X. SA) este proprietatea .X. S.A. acesta necesitând doar o reconfigurare.

În concluzie, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate de .X. organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru același tip de servicii. Au fost comparate facturile aferente serviciilor VPN astfel: ultima factură emisa de .X., respectiv factura nr..X./2012 în sumă de .X. lei (baza în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei), și prima factură emisă de .X.SA, respectiv factura nr..X./2013.

Având în vedere diferențele foarte mari existente între cele .X. facturi, în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de piață al serviciilor VPN, organele de inspecție fiscală au calculat diferența de valoare, stabilindu-se un procent de .X. %, determinat pentru cele .X. de locații, atât cât prevede contractul cu .X.SA. Acest procent a fost aplicat asupra tuturor facturilor emise de .X. , cheltuielile cu serviciile VPN fiind calculate urmarea aplicării procentului de .X. % și înregistrate de .X. S.A. în baza contractului, sunt în sumă **de .X. lei** și reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel:

- .X. lei aferent anului 2009,
- .X. lei aferent anului 2010;
- .X. lei aferent anului 2011;
- .X. lei aferent anului 2012.

S-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.11 alin. (1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.25 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, și ale art.67 alin. (1) si (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. În ceea ce privește cheltuielile cu prestațiile societăților de avocatură, s-a constatat că prin Raportul Corpului de Control al Primului Ministru, înregistrat la .X. SA sub nr..X./2012, s-a precizat că:

- în perioada 2009-2012, .X. SA a încheiat contracte de servicii juridice deși obiectul acestora s-a suprapus cu atribuțiile angajaților Direcției juridice, fiind efectuate plăți în sumă de .X. lei, respectiv de .X. ori mai mult decât sumele plătite ca salarii nete pentru angajații acestei direcții.
- activitatea juridică în cadrul .X. SA era asigurată de către Direcția juridică, aceasta având în structură Departamentul Asistență Juridică și Departamentul Juridic Litigii. Direcția Juridică este subordonată directorului general, având ca obiect de activitate reprezentarea și susținerea intereselor .X. S.A. în fața instanțelor judecătorești, organelor de urmărire penală, notariatelor de stat,

precum și în raporturile cu persoanele fizice și juridice. Funcționarea și reprezentarea Direcției Juridice a fost asigurată de .X. salariați, dintre care un director, .X. șefi departament și .X. consilieri juridici. În perioada supusă controlului, acest compartiment și-a desfășurat activitatea cu un număr de personal cuprins între .X. și .X. salariați.

-deși în cadrul .X. S.A. a funcționat o direcție cu atribuții juridice ai cărei salariați puteau desfășura acest tip de activitate, conducerea .X. SA a aprobat încheierea de contracte privind achiziția de servicii juridice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a prezentat adresele nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de Direcția Juridică prin care a fost informată conducerea Companiei cu privire la faptul că activitatea desfășurată de casele de avocatură cu care colaborează .X. S.A. este specifică personalului existent la nivelul Companiei, cât și la nivelul celorlalte compartimente juridice din cadrul sucursalelor și poate fi desfășurată de către acesta.

De asemenea, în adresele nr..X./2009 și nr..X./2011 se precizează că solicitările privind formularea unor opinii legale și reprezentarea în cadrul unor dosare aflate pe rolul instanțelor judecătorești nu au fost promovate de Direcția Juridică.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat contractele de asistență juridică încheiate de .X. S.A. în perioada supusă verificării, în baza cărora au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile de avocatură.

Compania a prezentat următoarele contracte:

- Contractul de asistență juridică nr..X./2008 încheiat de .X. S.A. cu SCPA „.X.” având ca obiect Servicii de consultanță și asistență juridică și consultații și comentarii asupra noutăților legislative;
- Contractul cadru de asistență juridică nr..X./2004 încheiat de .X. S.A. cu SCA „.X.” având ca obiect servicii juridice constând în consultanță și asistență juridică în legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale ;

Obiectul contractului se suplimentează astfel:

-prin actul aditional nr..X. înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011 prin care se modifică onorariul plătit societății de avocatură pentru serviciile menționate în Actul aditional nr..X. înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2006, precum și în Actul aditional nr..X. înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2007;

-prin actul aditional nr..X. înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011 prin care se modifică art.6 lit.a) privind onorariile datorate societății civile de avocați din contractul de asistență juridică;

-prin actul aditional nr..X. înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011 referitor la prestarea unor servicii juridice de consultanță în regim de urgență, asistență juridică și reprezentare prin subcontractarea unor servicii de specialitate,

documentației cadastrale cât și radierea aferentă sarcinii din Cartea Funciară pentru suprapunerea cadastrală a imobilului deținut de client;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2006 încheiat de .X. S.A. cu SCA „X.” având ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații periodice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, operațiuni financiare, precum și alte activități prevăzute de Legea nr. 51/1995 ;
- Contractul de asistență juridică nr..X./2011 încheiat de .X. S.A. cu CA .X. având ca obiect acordarea de asistență juridică în orice materie conform indicațiilor furnizate de Client ;
- Contractul de asistență juridică nr..X./2008 încheiat de .X. S.A. cu CA .X. având ca obiect acordarea de servicii asistență juridică furnizate de Client .

Obiectul contractului se suplimentează astfel:

-prin actul adițional înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2008 prin care părțile au hotărât schimbarea denumirii consilierului și anume S.C.A „X./”.

-Contractul de asistență juridică nr..X./2011 încheiat de .X. S.A. cu C.A. .X. având ca obiect acordarea de asistență juridică în orice materie în .X. și în țară, conform indicațiilor furnizate de client ;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2010 încheiat de .X. S.A. cu C.A. .X. având ca obiect acordarea de asistență juridică în orice materie în .X. și în țară, conform indicațiilor furnizate de client;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu C.A. „X.” având ca obiect servicii juridice constând în consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A., precum și alte solicitări ale clientului;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu C.A. „X.” având ca obiect servicii asistență juridică pentru anumite contracte și documente cu implicații juridice ce vor fi încheiate de client cu alte terțe persoane;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu C.A. „X.” având ca obiect servicii juridice, constând în probleme specifice dreptului comercial;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu C.A. „X.” având ca obiect asistare, reprezentare, redactare pentru dosarul penal cu Datatech;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „X.” având ca obiect acordarea de asistență juridică în orice materie, în .X. și în țară, conform indicațiilor furnizate de client ;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2010 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „X.” având ca obiect servicii juridice constând în studiu documente, consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A., reprezentare în fața instanțelor judecătorești, organelor de urmarire penala etc.;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu C.A. „X.” având ca obiect servicii juridice necesare în vederea reprezentării și asistării

juridice a clientului în fața instanțelor de judecată atât în dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată și nesoluționate încă, dar și în orice alte diferende sau aspecte de natură litigioasă în care clientul va solicita expres acest lucru;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2012 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „.X.” având ca obiect servicii de consultanță, asistență și/sau reprezentare juridică necesare pentru analiza situației juridice a calității de acționar a .X. S.A. la SC .X. SA;

- Contractul de servicii juridice nr..X./2012 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. .X., având ca obiect servicii juridice constând în consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente, reprezentare în instanță precum și alte solicitări ale beneficiarului.

Obiectul contractului se suplimentează, astfel:

-prin actul aditional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2012, conform căruia societatea de avocați asigură servicii juridice constând în studiu de documente, redactare, semnare și depunere documente juridice, asistență juridică și reprezentare în fața Inaltei Curți de Casație și Justiție în dosarul nr..X. și, totodată se stabilesc onorariile pentru serviciile menționate mai sus;

-prin actul aditional nr..X. s-a stipulat că societatea de avocați asigură servicii juridice în legătură cu dosarul nr..X. aflat pe rolul Curții de Apel .X., în care .X. S.A. are calitatea de reclamant, iar Consiliul .X. are calitatea de pârât și, totodată, se specifică și onorariile convenite pentru serviciile menționate mai sus;

-prin actul aditional nr..X. s-a prevăzut că societatea de avocați va asigura pentru clienți servicii juridice în legătură cu dosarele aflate pe rolul Curții de Apel .X., în care A.N. .X. are calitatea de reclamant și, totodată, se specifică și onorariile convenite pentru serviciile menționate mai sus;

-prin actul aditional nr. .X./, înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2012, contractul de asistență juridică nr..X./2012, precum și toate actele adiționale încheiate anterior datei prezentului act adițional încetează prin acordul părților;

- Contractul de servicii juridice nr..X./2012 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. .X., având ca obiect servicii de consultanță, asistență și/sau reprezentare juridică;

-Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „.X.” având ca obiect studiu dosar, redactare raport și a unei consultații în formă scrisă, în fața Curții .X. în cererea de arbitraj care formează obiectul dosarului nr .X./2009 privind cererea formulată de SC .X. SRL. Obiectul contractului se suplimentează, astfel:

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2009, se modifică onorariul convenit de părți;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2010, părțile convin completarea clauzelor contractului de asistență juridică cu serviciile unor experți judiciari autorizați. Cheltuielile anagajate cu experții judiciari autorizați vor fi suportate separat de plata onorariului agreat;

- Contractul de asistență juridică nr..X./2010 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „.X.” având ca obiect asistență și reprezentare juridică acțiune în anularea

sentinței arbitrale nr..X./2010 pronunțată de Curtea .X. în dosarul nr .X./2009. Obiectul contractului se suplimentează prin actul adițional nr.1, înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2010, prin care se completează cu alte activități profesionale, precum și onorariile aferente activităților profesionale din prezentul act adițional;

-Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „.X.” având ca obiect servicii juridice constând în consultanță generală, redactare, analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A., reprezentare în instanță. Obiectul contractului se suplimentează astfel:

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2009, se extinde obiectul contractului cu asigurarea de servicii juridice constând în evaluarea inițială, analiză efecte potențiale în fața Consiliului .X.;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2010, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice în legătura cu reglementarea situației legate de Contractul de prestări servicii nr..X./2007 și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011, se extinde obiectul contractului cu asistența juridică și reprezentare în fața Curții de Apel .X. și Inalta Curte de Casație și Justiție și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice în fața Curții de Apel .X. și Inalta Curte de Casație și Justiție care formează obiectul dosarului nr..X. și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice în fața instanțelor judecătorești de orice fel care formează obiectul dosarului nr..X., aflat pe rolul Tribunalului .X. și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2011, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice în fața instanțelor judecătorești de orice fel care formează obiectul dosarului nr..X., aflat pe rolul Tribunalului .X. și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2012, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice și reprezentare în fața Curții de Apel .X. în legătura cu dosarul nr..X. și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2012, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice și reprezentare în fața Inaltei Curți de Casație și Justiție în dosarul nr..X. și onorariul avocațial aferent;

-prin actul adițional nr..X., înregistrat la .X. S.A. sub nr..X./2012, se extinde obiectul contractului cu servicii juridice și reprezentare în fața Inaltei Curți de Casație și Justiție în dosarul nr..X. și onorariul avocațial aferent;

-Contractul de asistență juridică nr..X./2009 încheiat de .X. S.A. cu S.C.A. „.X.” având ca obiect servicii juridice constând în consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A.,

reprezentare în instanță în dosarul nr..X. aflat pe rolul Tribunalului .X. - Secția Comercială .X..

Din analiza contractelor mai sus prezentate s-a constatat că în perioada verificată, Administrația Centrală a înregistrat și a dedus cheltuieli cu serviciile de avocatură și taxa pe valoarea adăugată aferentă contractelor încheiate cu societățile de avocatură după cum urmează:

- SCPA „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada ianuarie 2009 - noiembrie 2009;
- SCA „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada ianuarie 2009-martie 2012;
- SCA „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada ianuarie 2009 - februarie 2009;
- C.A .X. suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada aprilie 2011-iulie 2011;
- C.A. .X. suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada februarie 2009- aprilie 2010;
- C.A. .X. suma de .X. lei, în perioada iulie-noiembrie 2011;
- C.A. .X. suma de .X. lei și TVA .X. lei în perioada aprilie - decembrie 2011;
- C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în luna decembrie 2009;
- C.A. „.X.” suma de .X. lei, în perioada noiembrie 2009- septembrie 2010;
- C.A „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în luna iunie 2009;
- C.A. „.X.” suma de .X. lei, în luna iunie 2009;
- S.C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în luna iulie 2009;
- S.C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada septembrie - decembrie 2011;
- C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în luna august 2010;
- S.C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în luna octombrie 2012;
- S.C.A .X. suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada septembrie - decembrie 2012;
- S.C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada august 2009-septembrie 2010;
- S.C.A. „.X.” suma de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada mai 2009-iunie 2012.

Din analiza Regulamentului de Organizare și Funcționare al .X.-Secțiunea Serviciul Juridic, principalele atribuții ale acestuia sunt:

- avizează asupra legalității proiectelor de contracte comerciale;
- formulează cereri de chemare în judecată și le susține în fața instanțelor judecătorești;
- reprezintă interesele Companiei în fața instanțelor judecătorești și a altor organe cu atribuții jurisdicționale, a organelor de urmărire penală, notarilor publici și a altor persoane fizice sau juridice;
- urmărește obținerea titlurilor executorii și ia măsuri pentru realizarea creanțelor;
- acordă consultații de specialitate compartimentelor din cadrul Companiei sau unităților subordonate;

-efectuează demersurile necesare în vederea obținerii de aprobări de la Oficiul Concurenței, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci, Oficiul Român pentru Drepturile de autor, precum și de la toate celelalte organisme a căror activitate are implicații asupra activității Companiei.

Din cuprinsul „Listei documentelor elaborate de serviciul juridic” rezultă atribuțiile cuprinse în Regulamentului de Organizare și Funcționare al .X.- Secțiunea Serviciul Juridic, precum și activitatea la care se referă. Astfel, printre aceste documente se regăsesc: acțiuni de chemare în judecată, întâmpinări, sesizări și plângeri penale, informări cu privire la legislația de interes general sau specific apărută, analizarea și avizarea tuturor contractelor, efectuarea formalităților de înregistrare a diferitelor acte la Registrul Comerțului etc.

Conform celor constatate, organele de inspecție fiscală concluzionează următoarele:

- .X. S.A. deține un departament specializat a căror atribuții se suprapun serviciilor de avocatură contractate;
-adresele nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2011 și nr..X./2011 întocmite în perioada supusă controlului, de către Direcția Juridică prin care a fost informată conducerea Companiei cu privire la faptul că activitatea desfășurată de casele de avocatură cu care colaborează .X. S.A. este specifică personalului existent la nivelul .X. S.A. -Direcția juridică, cât și la nivelul celorlalte compartimente juridice din cadrul sucursalelor și poate fi desfășurată de către acesta. Compania nu a justificat necesitatea suplimentării acestor servicii.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** reprezentând servicii de avocatură care nu erau necesare și oportune pentru Companie. Situația defalcată pe ani se prezintă, astfel:

-2009- .X. lei;
-2010- .X. lei;
-2011 - .X. lei;
-2012- .X. lei.

5. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu S.C. .X. S.A., prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat la .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada anterioară supusă verificării, s-a reținut că:

În anul 2005, .X. S.A. în calitate de beneficiar, încheie cu SC .X. SA în calitate de executant, Contractul de execuție de lucrări nr..X./2005.

Conform contractului, executantul se obligă să realizeze și să finalizeze lucrările obiectivului „*Finalizare lucrări la structura de rezistență și amenajări*”

interioare-exterioare pentru sediul din .X., .X., B-dul .X. nr..X.", contravaloarea lucrărilor fiind de .X. euro.

Ulterior, contractul nr..X./2005 a fost amendat printr-un număr de .X. acte adiționale, prin care valoarea investiției a fost modificată, suplimentându-se lucrările stabilite prin contractul inițial.

Prin Actul Adițional nr..X. la Contractul de Execuție Lucrări nr..X./2005, părțile convin de comun acord, modificarea lucrărilor de construcții ce formează obiectul contractului, *„în sensul suplimentării cu cele prezentate în oferta anexată la prezentul Act adițional"*, valoarea lucrărilor suplimentare solicitate a fi realizate fiind în sumă de .X. lei, fără TVA.

Conform facturii fiscale nr..X./2006, SC .X. SA a facturat contravaloarea serviciilor prestate aferente Actului adițional nr. .X., la data primirii facturii .X. S.A. a efectuat următoarele înregistrări contabile:

% = 404 „Furnizori de imobilizări”

231 „Imobilizări corporale în curs”

4426 „TVA deductibilă”

La finalizarea investiției, a fost încheiat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2007, concomitent efectuându-se înregistrarea contabilă: 212 „Construcții” = 231 „Imobilizări corporale în curs”, ulterior înregistrându-se cheltuieli cu amortizarea contabilă. Durata pentru amortizarea investiției a fost stabilită la 40 ani.

În vederea efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscale au solicitat următoarele documente: anexa la Actul adițional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează a fi suplimentate și motivele care au dus la această suplimentare, situațiile de lucrări etc..

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, reprezentanții .X. S.A. nu au prezentat anexa la Actul adițional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează a fi suplimentate și nici alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției cu suma de .X. lei, fără TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate începând cu luna martie 2007, aferente investiției în valoare de .X. lei.

Pentru perioada anterioară nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, calculată, astfel: .X. lei/480 luni = .X./luna * 22 luni = .X. lei.

Având în vedere aspectele precizate anterior, organele de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere **cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei** (.X./luna x 48 luni) aferente perioadei ianuarie 2009 - decembrie 2012, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu punctul 48 din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

6. Referitor la cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu SC .X. SRL (denumită în prezenta decizie .X.), s-a

constatat că între .X. S.A. în calitate de beneficiar și .X. în calitate de prestator a fost încheiat Contractul nr..X./2008. Obiectul acestui contract îl constituie efectuarea de catre Prestator a următoarelor servicii:

- investigații și consultații de Medicina Muncii necesare beneficiarului, conform HG nr. .X.5/2007 care reglementează Examenul medical al lucrătorilor la angajarea în muncă;
- controlul medical periodic;
- examenele medicale la reluarea activității;
- examenul medical de adaptare;
- consilierea de specialitate pe fiecare loc de muncă privind evaluarea factorilor de risc implicați în îmbolnăvirile profesionale;
- consilierea pentru efectuarea investigațiilor medicale în baza fișelor de expunere la riscuri profesionale la recomandarea medicului de Medicina Muncii;
- supravegherea stării de sănătate a angajaților în conformitate cu HG 355/2007;
- participarea și consilierea de specialitate a Medicului de Medicina Muncii și conform OUG nr.96/2003 privind protecția maternității la locul de muncă în condițiile și în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract;
- servicii medicale de sănătate ce constau în principal în examene medicale de specialitate, analize de laborator și imagistică medicală;
- diverse servicii de profilaxie medicală (ex. imunizare antigripală, imunizare hepatică etc.) ce se asigură angajaților în scopul scăderii incapacității temporare de muncă.

Durata contractului este de 48 de luni, întră în vigoare din data de 01.01.2009 până la data de .X./2012, iar "*Tariful aferent serviciilor medicale [...] este sub formă de abonament lunar [...] pentru un număr maxim de .X. angajați [...]*", tariful unitar lunar fiind în sumă de .X. lei, fără TVA (.X. euro).

După data de .X./2009, anual, funcție de cotația monedei EURO, tariful tip abonament se va actualiza (fie crescător, fie descrescător), luându-se ca prag de referință cotația BNR la data de 01 ianuarie a fiecărui an, față de cotația din aceeași perioadă a anului anterior. Actualizarea tarifului în lei de tip abonament, se va efectua anual, numai dacă variația cursului EURO față de moneda națională depășește limitele de $\pm 10\%$.

Factura va fi însoțită de anexa detaliată a serviciilor prestate în luna pentru care se face plata și va fi emisă pentru fiecare sucursală a .X. S.A. în parte, beneficiara serviciilor prestate pe parcursul lunii.

Conform HG nr. .X.5/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor la art.5 se menționează că "*Angajatorul trebuie să se afle în posesia unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor [...]*", iar la art.6 se menționează că "*Angajatorii din orice domeniu de activitate, atât din sectorul public, cât și din sectorul privat, sunt obligați să respecte reglementările în vigoare privind supravegherea sănătății lucrătorilor*".

De asemenea, la art.36 se precizează că "Lucrătorii trebuie să fie informați în legătură cu rezultatele proprii ale supravegherii sănătății lor".

Prin Raportul de control nr..X./2011 încheiat de Curtea de Conturi a României "s-a constatat faptul că, au fost efectuate plăți către furnizorul de servicii medicale fără contraprestație [...], creând premisa prejudicierii patrimoniului entității, astfel:

-documentele care au stat la baza emiterii facturii, respectiv "centralizator investigații realizate", „Lista persoanelor investigate" sunt doar ștampilate de către prestatorul de servicii, beneficiarii respectiv salariații companiei neconfirmând aceste servicii, prin semnătură. [...].

Conform clauzelor contractuale și a legislației specifice în domeniu, parte a serviciilor medicale sunt gratuite, respectiv "examenul medical de angajare este gratuit", "Controale medicale efectuate salariaților la angajare, conform legii se plătesc de către angajator" în fapt în "Lista persoanelor investigate" se regăsesc și "fișele de angajare" pentru salariați."

Astfel, s-a constatat că potrivit pct.25 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile înregistrate cu serviciile medicale achiziționate de .X. S.A. de la .X. sunt deductibile fiscal numai dacă, în urma examinării, se dovedește că au fost efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale, în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecția muncii, stabilite conform legislației în materie.

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile trebuie justificate cu documente.

Potrivit evidenței contabile, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu serviciile medicale în baza contractului încheiat cu .X., în contul 6588.1.2 "Cheltuieli cu servicii medicina muncii" astfel:

-pentru anul 2009 - .X. lei

-pentru ianuarie- octombrie 2010 - .X. lei.

Serviciile medicale au fost facturate sub formă de abonament lunar, iar suma facturată corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/12 luni=.X. persoane) pentru anul 2009 și de .X. persoane (.X. persoane/12 luni=.X. persoane) pentru anul 2010.

Pentru anul 2009 compania a justificat serviciile prestate pentru un număr de .X. de persoane cu procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între .X. și .X. S.A., respectiv:

-Proces verbal/19.08.2009 pentru .X. persoane;

-Proces verbal/16.10.2009 pentru .X. persoane;

-Proces verbal/19.10.2009 pentru .X. persoane:

TOTAL .X. persoane

Având în vedere tariful unitar lunar de .X. lei pe persoană valoarea serviciilor prestate efectiv este de .X. lei (.X. persoane * .X. lei * 12 luni = .X. lei), rezultând o diferență de .X. lei reprezentând cheltuială nedeductibilă fiscal aferentă anului 2009. Pentru perioada ianuarie-octombrie 2010 compania nu a prezentat documente justificative privind achiziția de servicii medicale de la .X. astfel că, **suma de .X. lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

Conform Procesului verbal din data de .X./2013, încheiat la Direcția Regională de .X. .X. , de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , nu există documente care să ateste prestarea serviciilor medicale facturate de .X., influențele fiscale urmând a fi stabilite la inspecție fiscală efectuată la nivelul centralei

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile medicale înregistrate de Direcția Regională de .X. .X. **nu sunt deductibile, respectiv în sumă de .X. lei pentru anul 2009 și în sumă de .X. lei pentru perioada ianuarie-octombrie 2010.**

În concluzie, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu serviciile medicale efectuate de .X., în sumă de .X. lei.

7. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu SC .X. SRL, s-a constatat că între .X. S.A. în calitate de beneficiar și SC .X. SRL (denumită în prezenta decizie .X.) în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul nr..X./2010, are ca obiect: *„efectuarea de către Prestator a investigațiilor și consultațiilor de medicina muncii necesare Beneficiarului, conform Ordinului nr.933/25.11.2002 al Ministerului Sănătății și Familiei, Ordinul nr.508/20.11.2002 al Ministerului Muncii și Solidarității Sociale, pentru aprobarea Metodologiei privind examenul medical la angajarea în muncă, examenul medical la adaptare, controlul medical periodic și examenul medical la reluarea muncii pe baza riscurilor declarate de angajator, și al Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.96/2003 privind protecția maternității la locurile de muncă, în condițiile și în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract. [...]”*.

Durata contractului este de .X. ani, începând cu data de .X./2010 până la data de .X./2015.

Tariful aferent serviciilor medicale este sub formă de abonament lunar, pentru un număr maxim de salariați de .X., tariful unitar fiind de .X. euro, respectiv .X.lei. *"După data de .X./2010, anual, funcție de cotația monedei euro, tariful tip abonament se va actualiza (fie crescător, fie descrescător), luându-se ca prag de referință cotația BNR la data de 01 ianuarie a fiecărui an, față de cotația din aceeași perioadă a anului anterior. Actualizarea tarifului în lei de tip abonament, se va efectua anual, numai dacă variația cursului EURO față de moneda națională depășește limitele de ±10%."*

Prin contract se prevede că *"Factura unică lunară se va emite în mod centralizat, în baza numărului de salariați existenți în C.N. .X. SA și raportați de aceasta în baza situației trimise de beneficiar la începutul lunii pentru luna*

anterioară, factura a cărei valoare reprezintă contravaloarea abonamentului lunar raportată la numărul de salariați existenți în C.N .X. SA. La factura se vor anexa rapoartele cu serviciile executate în luna pentru care se face plata, conform graficului anual de prestări servicii medicale acceptat de părți."

Conform HG nr. .X.5/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor la art.5 se menționează că "Angajatorul trebuie să se afle în posesia unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor [...]", iar la art.6 se menționează că "Angajatorii din orice domeniu de activitate, atât din sectorul public, cât și din sectorul privat, sunt obligați să respecte reglementările în vigoare privind supravegherea sănătății lucrătorilor". Totodată, la art.36 se menționează că "Lucrătorii trebuie să fie informați în legătură cu rezultatele proprii ale supravegherii sănătății lor".

S-a constatat ca .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu serviciile medicale în baza contractului încheiat cu .X., în contul 6588.1.2 "Cheltuieli cu servicii medicina muncii" astfel:

- pentru octombrie-decembrie 2010- .X.lei, iar suma facturata corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/3 luni=.X. persoane);
- pentru 2011- .X.lei, iar suma facturată corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/12 luni = .X. persoane);
- pentru 2012- .X.lei, iar suma facturată corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/12 luni = .X. persoane);

Pentru perioada octombrie - decembrie 2010 compania nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor medicale, respectiv procese verbale cu personalul pentru care au fost efectuate investigații medicale, cu CNP-ul și semnătura persoanei sau orice alte documente din care să reiasă acest fapt, motiv pentru care nu s-au acceptat la deducere cheltuiala în sumă de .X.lei.

Pentru anul 2011 compania a justificat serviciile prestate pentru un număr de .X. de persoane cu următoarele procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între .X. și .X. S.A.:

- Proces verbal/ 12.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 13.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 14.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 15.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 16.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 21.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 22.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 23.09.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 13.12.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 15.12.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 16.12.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 22.12.2011 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 24.12.2011 pentru .X. persoane
- TOTAL .X. persoane

Având în vedere tariful unitar lunar de .X.lei pe persoană valoarea serviciilor prestate efectiv este de .X.lei (.X. persoană *.X.lei * 12 luni = .X.lei), rezultând o diferență de **.X.lei reprezentând cheltuiala nedeductibilă fiscal aferentă anului 2011.**

Pentru anul 2012 societatea a justificat serviciile prestate pentru un număr de .X. de persoane cu următoarele procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între .X. și .X. S.A.:

- Proces verbal/ 01.01.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 30.01.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 31.01.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 03.02.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 15.02.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 16.02.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 17.02.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 24.09.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 27.09.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 02.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 03.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 04.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 05.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/17.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 18.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 19.10.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 03.12.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/ 05.12.2012 pentru 14 persoane
 - Proces verbal/ 07.12.2012 pentru .X. persoane
 - Proces verbal/10.12.2012 pentru .X. persoane
- TOTAL .X. persoane

Astfel, la un tarif unitar lunar de .X.lei pe persoană valoarea serviciilor prestate efectiv este de .X.lei (.X. persoană *.X.lei * 12 luni = .X.lei), rezultând o diferență de **.X.lei reprezentând cheltuială nedeductibilă fiscal aferentă anului 2012.**

Conform Procesului verbal din .X./2013, încheiat la Direcția Regională de .X. .X. de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., reiese că nu există documente care să ateste prestarea serviciilor medicale facturate de .X., precizându-se că influențele fiscale vor fi stabilite la inspecția fiscală efectuată la nivelul Centralei.

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile medicale înregistrate de Direcția Regională de .X. .X. sunt nedeductibile, respectiv în sumă de **.X. lei pentru perioada octombrie-decembrie 2010, în sumă de .X. lei pentru anul 2011 și în sumă de .X. lei pentru anul 2012.**

În concluzie, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu serviciile medicale efectuate de .X. în sumă de .X. lei.

8. Referitor la cheltuielile cu TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar, care, urmare aplicării pro-ratei, au fost transferate în debitul contul contabil 635.5 „Cheltuieli privind alte impozite si taxe”, s-a constatat că .X. S.A. este persoană juridică plătitoare de TVA cu regim mixt, iar ajustarea dreptului deducere prin aplicarea pro-ratei se efectuează la nivelul CENTRALEI pe baza informațiilor transmise de sucursale.

Prin calculul pro-ratei, .X. S.A. a dedus 21,65% în anul 2009, 23,69% în anul 2010, 25,17% în anul 2011 și 24% în anul 2012 din totalul taxei pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată inițial în contul 4426 „TVA deductibilă”, diferența fiind transferată în contul de cheltuieli, prin înregistrarea contabilă: 635.5 „Cheltuieli privind alte impozite si taxe” = 4426 „TVA deductibilă”, aceste sume fiind considerate de companie cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, **cheltuielile în sumă de .X. lei**, generate de taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar, care, urmare a aplicării pro-ratei, au fost transferate în debitul contul contabil 635.5 „Cheltuieli privind alte impozite si taxe”, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

9. De asemenea, s-au mai constatat următoarele:

a) Referitor la asocierile in participatiune

- Cu privire la Contractul de asociere in participatiune nr..X./2010, .X. S.A. - .X. -.X., pentru perioada noiembrie 2010 - august 2012, **au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de .X. lei**, reprezentând partea de venit cedată de .X. S.A. către S.C. .X. S.R.L. și nu au fost acceptate la deducere, pentru aceeași perioadă, cheltuieli în sumă de .X., reprezentând cheltuieli transmise conform deconturilor de asociere în participațiune de S.C. .X. S.R.L. către .X. S.A..

În ceea ce privește Contractul de asociere în participațiune nr..X./2007 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și .X. S.A. s-a constatat că, pentru perioada verificată, nu sunt justificate **cheltuielile în sumă de .X. lei**, reprezentând cheltuieli repartizate de asociatul .X. S.R.L. constând în:

- cost amenajare spații procesare .X. lei;
- cost spații puse la dispoziție .X. lei;
- cost personal procesare .X. lei.

b) Referitor la Contractul de furnizare produse software nr..X./2008, în valoare totală de .X. euro, încheiat cu .X. Ltd, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea înregistrată în perioada verificată aferentă diferenței de preț, în valoare de .X. lei (.X. euro x

.X.) respectiv de .X. euro dintre prețului de achiziție propus conform procesului verbal încheiat la prezentarea ofertei financiare de către CA .X.GmbH, respectiv .X. euro și prețul final de .X. euro.

Cheltuiala neacceptată la deducere este în sumă de .X. lei, calculată astfel: .X. lei /36 luni = .X. lei/ luna x 32 luni = .X. lei.

c) În perioada verificată, .X. S.A a efectuat achiziții de servicii salubritate, prestări servicii - rebobinat motor, achiziții CD - ghid geografic, turistic și cultural de la **contribuabili declarați inactivi** prin O.P.A.N.A.F, respectiv:

- SC .X., CIF .X., declarat inactiv conform OPANAF nr. .X. /2009;
- SC .X. SRL, CIF .X., declarat inactiv conform MO nr..X.2006;
- SC .X. SRL, CIF .X., declarat inactiv conform OPANAF nr..X.2011;
- SC .X. SRL, CIF .X., declarat inactiv conform OPANAF nr..X. /2009.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.r) și prevederile art.11 alin.1² din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei pe anul 2009 și în sumă de .X. lei pe anul 2011.

d) Referitor la Contractul de credit încheiat de .X. S.A. cu Banca .X., organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu tratamentul fiscal aplicat de companie asupra plăților către .X. întrucât aceste plăți în sumă de **.X. lei** nu sunt cheltuieli aferente veniturilor anului 2009, .X. S.A. a efectuat cheltuieli în condițiile în care a pierdut linia de credit .X. datorită nerespectării clauzelor contractuale, astfel că nu sunt cheltuieli deductibile fiscal.

Având în vedere constatările referitoare la cheltuielile nedeductibile și veniturile impozabile s-au stabilit următoarele:

Pierdere fiscală în valoare de .X. lei înregistrată de .X. S.A. în anul 2009, a fost diminuată cu suma de .X. lei, rămânând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de .X. lei.

Pierdere fiscală de recuperat, în valoare de .X. lei, pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, a fost diminuată cu suma de .X. lei, rămânând la data de 30.09.2010 o pierdere fiscală de recuperat în sumă de .X. lei.

Pierdere fiscală de recuperat, în valoare de .X. lei, a fost diminuată cu suma de .X. lei, **ramânând la data de .X./2010** o pierdere fiscală de recuperat de .X. lei.

Pierdere fiscală de recuperat, în valoare de .X. lei, a fost diminuată cu suma de .X. lei, rămânând la data de .X./2011 o pierdere fiscală de recuperat de .X. lei.

Pierdere fiscală de recuperat, în valoare de .X. lei, a fost diminuată cu suma de .X. lei, rămânând la data de .X./2012 o pierdere fiscală de recuperat de .X. lei.

În concluzie, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală de recuperat înregistrată de .X. S.A., la data de .X./2012, respectiv în sumă de .X. lei, până la suma de .X. lei, **rezultând o diminuare de pierdere fiscală în valoare de .X. lei.**

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILA

Din verificarea documentelor de evidența fiscală și contabilă (facturi fiscale, jurnale de cumpărări), prin sondaj, s-a stabilit **diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu se acordă dreptul deducere, din care .X. lei stabilită la nivelul centralei**, ca urmare a constatărilor:

1. Referitor la TVA în suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală, potrivit constatărilor de la capitolul „Impozit pe profit” nu au acordat dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată având în vedere că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește TVA în suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, potrivit constatărilor de la capitolul „Impozit pe profit”, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată având în vedere că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. Grup .X. S.A, în baza Contractului nr..X./2008, organele de inspecție fiscală, potrivit constatărilor de la capitolul „Impozit pe profit” și având în vedere că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat dreptul deducere.

4. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de cabinetele de avocatură, s-a constatat că în perioada 2009 – 2012, .X. S.A. a dedus taxa pe valoare adăugată aferentă contractării unor servicii de avocatură de la SCPA „.X.”, SCA „.X.”, SCA „.X.”, C.A .X., C.A .X., C.A. .X., C.A. .X., C.A. „.X.”, C.A. „.X.”, C.A „.X.”, C.A. „.X.”, S.C.A. „.X.”, S.C.A. „.X.”, C.A. „.X.”, S.C.A. „.X.”, S.C.A .X., S.C.A. „.X.”, S.C.A. „.X.” care nu erau necesare și oportune și care reprezentau în fond atribuțiile angajaților Direcției Juridice din cadrul .X. S.A..

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, orice persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată dacă achizițiile sunt efectuate în interesul operațiilor taxabile. Având în vedere că .X. S.A. nu a justificat necesitatea contractării serviciilor, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii.

5. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor monitorizare GPS a factorilor .X., așa cum s-a constatat la Capitolul 2.IV, „Anul 2009” din Procesul verbal încheiat la Direcția Regională .X., întrucât sucursala nu a prezentat documente (rapoarte de lucru, situații de lucrări etc.), care să justifice serviciile de monitorizare GPS a factorilor .X., cheltuielile în sumă de .X. lei, au fost tratate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii, la nivel de sucursală, nu a fost exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă efectuându-se în baza notelor debit transmise de .X. S.A..

Întrucât nu au fost prezentate documente prin care să se facă dovada că achizițiile de servicii, în cuantum de .X. lei, au fost efectuate în folosul operațiilor taxabile și nici ale operațiilor scutite de taxă, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că .X. S.A. nu are drept de deducere pentru TVA.

6. De asemenea, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

a) TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor fiscale emise de SC .X. SRL în baza contractului încheiat de SC .X. SRL cu .X. S.A. și a Acordului de asociere în vederea participării la procedura de atribuire a contractului de achiziție publică, întrucât în cazul în care serviciile de întreținere curățenie clădiri și birouri, ar fi fost efectuate în continuare de personalul .X. S.A., costul acestora (salariile) nu ar fi influențat TVA.

b) TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizorii inactivi către .X. S.A., respectiv în sumă de .X. lei în anul 2009 și în sumă de .X. lei în anul 2011, aferenta facturilor fiscale emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând achiziții servicii salubritate, servicii auto, achiziții CD-uri ghid geografic, turistic și cultural, prestări servicii (rebobinat motor), declarate inactive prin OPANAF nr..X. /2009 și nr..X.2011, precum și în Monitorul Oficial nr..X./2006.

De asemenea, la nivelul centralei au fost înregistrate facturi emise de către furnizorul inactiv SC .X. SRL în lunile septembrie-noiembrie 2011, aceste operațiuni fiind corectate de către companie prin înregistrarea

contabilă 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = 4426 „TVA deductibilă” .X. .

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei), pentru care nu s-a acordat dreptul deducere a fost stabilită prin procesele verbale întocmite de organele de inspecție fiscală teritoriale, la direcțiile regionale .X. ale .X. S.A..

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ COLECTATĂ

La nivel central s-au constatat următoarele:

Cu adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății clarificări cu privire la înregistrarea în contabilitate în perioada 01.01.2010 - .X./2011 a operațiunilor prestate de .X. S.A. clientului Ministerul .X..

La adresa nr..X./2013 reprezentanții Companiei au atașat notele contabile și facturile solicitate spre clarificare. Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat ca .X. S.A., pentru serviciile prestate către Ministerul .X. până la sfârșitul unei luni, a efectuat înregistrarea contabilă: 418 „*Clienți - facturi de întocmit*” = 704 „*Venituri din servicii prestate*” înregistrarea regăsindu-se în mod eronat în jurnalul de vânzări la rubrica scutite fără drept deducere, acestea fiind operațiuni impozabile.

Ulterior, în luna următoare .X. S.A. a facturat serviciile prestate în luna anterioară, efectuând următoarea înregistrare 411 „*Clienți*” = 418 „*Clienți - facturi de întocmit*” și 411 „*Clienți*” = 4427 „*TVA colectată*”.

Pentru serviciile prestate, Compania avea obligația colectării TVA în luna prestării efective a acestora în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru colectarea cu întârziere a prestațiilor către Ministerul .X. au fost calculate **accesorii în sumă de .X. lei**, respectiv .X. lei - majorări de întârziere și .X. lei -penalități de întârziere.

Taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, a fost stabilită prin procesele verbale întocmite de organele de inspecție fiscală teritoriale, la direcțiile regionale .X. ale .X. S.A..

Pentru perioada 01.01.2009 - 30.01.2013, s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul deducere (.X. lei stabilită la nivelul Centralei și .X. lei stabilită la nivelul sucursalelor). Pentru TVA fără drept deducere stabilită la nivelul .X. S.A. a fost aplicata pro-rata rezultând o diferență de TVA fără drept deducere în sumă de .X. lei;

- TVA colectată stabilită suplimentar la nivelul direcțiilor regionale .X. în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar în sumă de .X. lei, .X. S.A. datorează accesorii în sumă de .X. lei, din care: .X. lei majorări de întârziere și .X. lei - penalități de întârziere.

Calculul accesoriilor s-a efectuat până la data de 30.04.2013.

De asemenea, au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, din care .X. lei - majorări de întârziere și .X. lei - penalități de întârziere, pentru diferențele dintre taxa pe valoarea adăugată de plată constituită în bilanța de verificare și cea declarată prin decontul de TVA.

Astfel, au fost calculate accesorii pentru următoarele diferențe :

Diferența dintre suma declarată prin decontul de TVA și cea înregistrată în contabilitate în luna ianuarie 2012, în sumă de .X. lei, ce a fost reglată de .X. S.A. prin decontul de TVA al lunii aprilie 2012. Pentru suma de .X. lei datorată și reglată ulterior au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Diferența dintre decontul de TVA și bilanța de verificare a lunii decembrie 2010, în sumă de .X. lei, a fost reglată prin decontul lunii ianuarie 2011. Pentru suma de .X. lei datorată și reglată ulterior au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru colectarea cu întârziere a prestațiilor către Ministerul .X. au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei din care: .X. lei - majorări de întârziere și .X. lei - penalități de întârziere.

CONTRIBUTII SOCIALE

Organele de insecție fiscală au stabilit și:

Contribuția de asigurări sociale de stat datorată de asigurați în sumă de .X. lei, la Direcția Regională .X. (.X.) aferentă sumelor în bani acordate salariaților, reprezentând transport hipo și cu biciclete, fără a se reține contribuțiile datorate de salariați, la care au fost calculate **accesorii, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați în sumă de .X. lei a fost stabilită la Direcția Regională .X. (.X.) aferentă sumelor în bani acordate salariaților, reprezentând transport hipo și cu biciclete, fără a se reține contribuțiile datorate de salariați, la care au fost calculate **accesorii, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

Contribuția pentru asigurările de sănătate datorată de asigurați în sumă de .X. lei a fost stabilită la Direcția Regională .X. (.X.) aferentă sumelor în bani acordate salariaților, reprezentând transport hipo și cu biciclete, fără a se reține contribuțiile datorate de salariați, la care au fost calculate accesorii, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. 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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la:

- cheltuielile în sumă de .X. lei cu achiziția de hârtie cu care a fost diminuată pierderea fiscală;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de hârtie;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA, stabilite la Sucursala Fabrica .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul contestației în condițiile în care, constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate, fac obiectul Sesizărilor penale nr..X./2012 și nr..X./2014 înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 din Legea nr.241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale și art.295 alin.(1) din Codul Penal.

În fapt, prin Procesul verbal nr..X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-au luat în considerare tranzacțiile efectuate de Sucursala Fabrica .X. cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, nefiind acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei.

De asemenea, nu s-a acordat dreptul deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de hârtie de la SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL.

Prin adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. să comunice stadiul cercetărilor efectuate ca urmare a Sesizării penale nr..X./2012.

Cu adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a comunicat faptul că în Dosarul penal nr..X. nu s-a început urmărirea penală.

Organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizările penale nr..X./2012 și nr..X./2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 din Legea nr.241 pentru combaterea evaziunii fiscale și art.295 alin.(1) din Codul Penal.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.214 alin.1 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie data în procedura administrativă;[...]” .

Potrivit prevederilor legale invocate, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013 și diminuarea pierderii fiscale din Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate în speță se pune problema realității achizițiilor de hârtie și de servicii efectuate de contestatară care au avut drept consecință diminuarea profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizările penale nr..X./2012 și nr..X./2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 din Legea nr.241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale și art.295 alin.(1) din Codul Penal, în cuprinsul cărora se

precizează că valoarea totală a tranzacțiilor este în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime realizări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, precizăm că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “ *constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ*”, astfel cum se precizează în considerentele *Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție*, descriere care se circumscrie în totalitate speței.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr..X./2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”, menționând în cuprinsul aceleiasi Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

De asemenea, prin Decizia nr..X./2004, Curtea Constituțională a constatat că “*pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ*”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X., Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizările penale nr..X./2012 și nr..X./2014.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoge sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept “*penalul ține în*

loc civilul”, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...)”

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru **cheltuielile în sumă de .X. lei cu achiziția de hârtie cu care a fost diminuată pierderea fiscală, precum și pentru TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

B. Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei

1. În ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de .X. lei, compusă din:

- **.X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane privind litigii, înregistrate la Direcția .X.;**
- **.X. lei reprezentând diminuarea valorii mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării, înregistrate la Direcția Regională .X.;**
- **.X. lei reprezentând diferență din reevaluare aferentă unui teren vândut, înregistrate la Direcția Regională .X. ;**
- **.X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane constituite pentru deprecierea clădirilor și terenurilor, înregistrate la Direcția Regională .X. ;**

- **.X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluarea clădirilor care nu mai au valoare fiscală ramasă neamortizată la data reevaluării, înregistrate la Direcția Regională .X. ;**

- **.X. lei reprezentând provizioane, înregistrate la Direcția Regională .X. ,** cauza supusă soluționării este dacă în mod legal a fost diminuată pierderea fiscală cu aceste cheltuieli stabilite ca nedeductibile fiscal la nivelul direcțiilor regionale .X. în condițiile în care la nivelul centralei, respectiv .X. S.A., aceste sume au fost înregistrate pe cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Perioada verificată: 2009 – 2012.

În fapt, urmarea inspecțiilor fiscale efectuate la Direcțiile Regionale .X. , .X. , .X. și .X., organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil următoarele cheltuieli:

- **la Direcția .X. suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli cu provizioane privind litigii, pe anii 2011 și 2012, pentru care nu s-au respectat cotele procentuale prevăzute de art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **la Direcția Regională .X. suma .X. lei** reprezentând cheltuieli cu provizioane la imobilul din Loc. .X., jud. .X., reevaluat, care nu mai era în patrimoniul direcției regionale la data de .X./2011, anulându-se amortizarea cumulată înregistrată pe costuri pe perioada 01.01.2009-.X./2011 în suma de .X. lei, (compusă din **.X. lei** înregistrată la Direcția Regională .X. și diferența în sumă de .X. lei înregistrată la Sucursala Imobiliară .X. subordonată direct .X. S.A.);

- **la Direcția Regională .X. :**

-suma **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu provizioane constituite pentru deprecierea clădirilor și terenurilor, aferente anilor 2009 și 2010,

- sumade **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluarea clădirilor, care nu mai au valoare fiscală ramasă neamortizată la data reevaluării, calculată în funcție de durata normală de utilizare ramasă, aferente perioadei ianuarie 2009 -iulie 2012;

- **la Direcția Regională .X.:**

- în luna august 2006, direcția regională de .X. a vândut .X. mp teren către SC .X. SA, în valoare de .X. lei. Concomitent, s-a înregistrat și scoaterea din evidență a valorii de înregistrare a terenului prin NC .X./2006 (481.04 „Decontări între unitate și subunități” = 2111 „Terenuri” .X. lei). În luna decembrie 2009 a fost stornată suma din contul 481.04 „Decontări între unitate și subunități” și a fost înregistrată în contul 6588.13 „Alte cheltuieli de exploatare”. Terenul .X. a fost preluat în patrimoniul direcției regionale de postă în baza HG nr.451/1996, la valoarea de .X. lei, valoare care a fost reevaluată la data de .X./2003, devenind în urma reevaluării .X. lei. Cheltuielile aferente vânzării terenului din anul 2006, sunt cheltuieli

nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.63 alin.5 și alin.8 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, având în vedere că nu a fost inclusă această sumă de **.X. lei** în categoria cheltuielilor nedeductibile;

- în luna decembrie 2011, direcția regională de .X. a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe inclusiv a terenurilor și a înregistrat suma de **.X. lei**, reprezentând diminuare a valorii mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării care este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Prin contestație, .X. S.A. susține că aceste cheltuieli au fost înregistrate ca nedeductibile la nivelul centralei astfel că prin stabilirea acestora ca nedeductibile și la nivelul regionalelor de .X. a avut loc dubla impozitare.

În drept, conform prevederilor art.1 alin.2) și alin.3) din HG nr.371/1998 privind înființarea Companiei Naționale ".X." - S.A. prin reorganizarea Regiei Autonome ".X.":

"(2) .X. este persoană juridică de naționalitate română, care se organizează și funcționează în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare și cu actul constitutiv prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

(3) .X. este societate comercială pe acțiuni, care funcționează pe bază de gestiune economică și autonomie financiară."

Conform prevederilor art.24 din Actul Constitutiv al Companiei Naționale ".X." - S.A. prevăzut în HG nr.371/1998 privind înființarea Companiei Naționale ".X." - S.A. prin reorganizarea Regiei Autonome ".X.":

"(1) Compania va organiza și va conduce contabilitatea în conformitate cu prevederile legale și va întocmi bilanțul contabil și contul de profit și pierderi, cu respectarea normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor".

De asemenea, conform prevederilor art.34 alin.1) lit.b) și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.34

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se

efectuează plata impozitului anual este termenul depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).

ART. 35

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

Așa cum au fost modificate prin OG nr.30/31 august 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, publicată la data de 02.09.2011:

“ART. 34

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.

ART.35

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), [...]” .

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că .X. S.A. este persoană juridică română care întocmește bilanțul contabil și contul de profit și pierderi, cu respectarea normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor Publice și depune declarații la organele fiscale. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă, atât venituri și cheltuieli proprii, cât și în baza bilanțelor de verificare ale direcțiilor regionale .X. , respectiv sucursalelor având în vedere că acestea nu au personalitate juridică.

Astfel, persoana juridică română, respectiv .X. S.A., are obligația de a declara și achita impozitele și taxele datorate bugetului de stat.

Având în vedere cele de mai sus se reține ca fiind fundamentat argumentul contestatarii potrivit căruia cheltuielile în sumă de .X. lei, prezentate la situația de fapt, constatate ca nedeductibile fiscal la nivelul direcțiilor regionale .X. au fost impozitate de două ori, o dată la nivelul direcțiilor regionale și încă o dată la nivelul .X. S.A..

Față de acest argument, prin adresa nr..X./2013, organele de inspecție

fiscală precizează: „*urmare analizării celor prezentate de contribuabil, rezultă că sumele anterior menționate, considerate nedeductibile prin procesele verbale încheiate la nivelul celor patru sucursale, au fost tratate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil de către CN .X. SA, prin urmare au fost dublate*”.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*“ se va admite contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., privitor la cheltuielile cu provizioane privind litigii, cu diminuarea valorii mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării, cu diferența din reevaluare aferentă unui teren vândut, cu provizioane constituite pentru deprecierea clădirilor și terenurilor și cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluarea clădirilor care nu mai au valoare fiscală ramasă neamortizată la data reevaluării, în sumă totală de .X. lei.

2. Referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.) la Direcția .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu aceste cheltuieli în condițiile în care din constatări și din documentele anexate la contestație nu rezultă dacă a avut loc dubla impunere, respectiv dacă aceste cheltuieli au fost raportate de către direcția regională de .X. ca nedeductibile fiscal către .X. S.A., și dacă, la nivelul .X. S.A., acestea se regăsesc în cuantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil declarat la organele fiscale.

Perioada verificată: 2009-2012.

În fapt, prin Procesul verbal nr..X. /2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. s-au stabilit următoarele:

- cheltuieli de protocol, pe perioada 2009-2011, în sumă de **.X. lei(.X. + .X. + .X. + .X.)**, nedeductibile fiscal, întrucât direcția regională de .X. a înregistrat pierdere fiscală și contabilă, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuieli nedeductibile în sumă **.X. lei** reprezentând cheltuieli excepționale pentru operațiuni de gestiune, cu combustibil mașini proprii pentru deplasări angajați, pe anul 2009;

- cheltuielile privind pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate în sumă de **.X. lei (.X. + .X. + .X.)**, nedeductibile la

calculul profitului impozabil, având în vedere că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(2) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.32¹ din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține că suma de **.X. lei** constatată ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil a fost înregistrată și de către .X. S.A. ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, atât în registrul fiscal al Companiei, cât și în declarația 101 depusă pentru fiecare an și anexează la contestație, în copie, situația privind calculul cheltuielilor nedeductibile la nivelul centralei care fac dovada că acestea au fost considerate și de către direcția regională ca nedeductibile fiscal.

Astfel, direcția regională susține că organele de inspecție fiscală au luat în calcul aceste cheltuieli ca nedeductibile de două ori: odată le-a considerat nedeductibile direcția regională și odată au fost luate în calcul de organele de inspecție fiscală.

În drept, conform prevederilor art.1 alin.2) și alin.3) din HG nr.371/1998 privind înființarea Companiei Naționale ".X." - S.A. prin reorganizarea Regiei Autonome ".X.", ale art.24 din Actul Constitutiv al Companiei Naționale ".X." - S.A. prevăzut în HG nr.371/1998 privind înființarea Companiei Naționale ".X." - S.A. prin reorganizarea Regiei Autonome ".X.", art.34 alin.1) lit.b) și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate la punctul anterior se reține că .X. S.A. este persoană juridică româna care, întocmește bilanțul contabil și contul de profit și pierderi, cu respectarea normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor și depune declarații la organele fiscale.

Astfel, persoana juridică română are obligația de a declara și achita impozitele și taxele datorate bugetului de stat.

Din constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Procesul verbal nr..X. /2013 reiese că Direcția Regională .X. a înregistrat cheltuieli de protocol, cheltuieli excepționale pentru operațiuni de gestiune, cu combustibil mașini proprii pentru deplasări angajați și cheltuielile privind pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, care, potrivit prevederilor legale incidente, respectiv art.21 alin.(3) lit.a) și art.21 alin.(2) lit.n) și art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.32¹ din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere argumentul .X. S.A. potrivit căruia aceste cheltuieli au fost considerate ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil stabilit la

nivelul centralei, prin adresa nr..X./ 2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., precizează:

“în ceea ce privește sumele dublate:

a) cu privire la suma de .X. lei înregistrată în contul 623, precizăm că, conform bilanțelor de verificare aferente anilor 2009 – 2012, contul 623 prezintă analitice, doar unul din analitice fiind tratat ca și cheltuială nedeductibilă de către companie, prin urmare nu se poate analiza.

b) cu privire la suma de .X. lei înregistrată în contul 6588.4, precizăm că, conform bilanțelor de verificare aferente anului 2009, rulajul total al contului 6588.4 este negativ.

c) cu privire la suma de .X. lei înregistrată în contul 654, precizăm că, conform bilanțelor de verificare aferente anilor 2010 – 2012, contul 654 prezintă analitice. Având în vedere că nu se precizează în ce analitic a fost înregistrată cheltuiala nedeductibilă, nu se poate efectua o analiză”.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

si prevederilor art.7 alin.2) din același act normativ *”Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoareale fiecarui caz”.*

Față de aceste prevederi legale se reține că organele de inspecție fiscală trebuie sa depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Conform celor prezentate se reține că aceste sume au fost înregistrate în conturi de cheltuieli analitice, iar organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a acestora, neputându-se identifica din analiticele prezentate,

cuantumul cheltuielilor considerate de direcția regională de .X. ca nedeductibile.

La formularea contestației, .X. S.A. a prezentat situații privind calculul cheltuielilor nedeductibile la nivelul centralei și declarații fiscale, fapt pentru care la acest capăt de cerere se impune stabilirea unei situații de fapt certe, respectiv dacă aceste cheltuieli au fost avute în vedere de .X. S.A. la stabilirea cuantumului cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificată, acestea trebuind să se regăsească în cuantumul cheltuielilor nedeductibile declarat la organele fiscale de către .X. S.A.. Astfel, organul de soluționare a contestației nu poate reține precizarea organelor de inspecție fiscală conform căreia *“nu se poate efectua o analiză”*.

Ca urmare, în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu dispozițiile pct. 11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“Decizia desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*, se va desființa parțial Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009-2012, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală conform celor precizate în prezenta decizie.

3. În ceea ce privește:

- **cheltuielile cu reparațiile capitale la OP .X. , în sumă .X. lei (.X. +.X. + .X.), stabilite ca nedeductibile fiscal la Direcția .X.;**
- **cheltuielile în sumă de .X. lei cu investițiile executate de SC .X. SRL .X. stabilite ca nedeductibile fiscal la Sucursala Servicii .X.,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli se încadrează în categoria lucrărilor de reparații capitale efectuate la Oficiul .X. sau dacă reprezintă investiții de natura cheltuielilor ulterioare în condițiile în care din documentele prezentate rezultă că lucrările executate au condus la creșterea gradului de confort și ambient al clădirii reprezentând modernizări care majorează valoarea de intrare a activului și se recuperează pe calea amortizării.

Perioada verificată: 2009-2010.

În fapt, Direcția .X. a înregistrat pe cheltuieli lucrările de reparații capitale la Oficiul .X. în suma de .X. lei (.X. +.X.).

Prin Procesul verbal nr..X. /2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., s-a constatat că lucrările de reparații capitale au fost efectuate în baza Contractului de lucrări nr..X. , încheiat cu SC .X. SRL ce are ca obiect "*RK și modernizare la clădirea .X.*" și actelor adiționale nr..X./2008, nr..X./ 2009 și nr..X./ 2009, fiind emise facturi în perioada 28.02.2009 – 19.08.2009 în valoare de .X. lei. Recepția lucrărilor a avut loc în baza Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./ 2009.

Potrivit pct.4.4 din contract valoarea totală a investiției a fost de .X. lei, plus TVA, din care, direcția regională a înregistrat:

- suma de .X. lei în contul 611.2.2. "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*" în anul 2008, ulterior, în anul 2011, fiind reîncadrată ca o componentă a activului;
- suma de .X. lei în contul 611.2.2. "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*" în anul 2009;
- suma de .X. lei ca investiții în contul 212 "*Construcții*" analitic OP .X. .

Astfel, suma de **.X. lei** nu a fost recunoscută ca o componentă a activului ceea ce a condus la reflectarea nereală a valorii mijlocului fix, conform prevederilor art.92 alin.(2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ale art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece trebuia majorată valoarea activului cu această sumă, amortizarea pentru perioada septembrie 2009 – decembrie 2009 fiind în sumă de .X. lei.

De asemenea, în anul 2010, direcția regională a înregistrat pe cheltuieli lucrările cu reparații capitale executate la OP .X. suma de **.X. lei** reprezentând lucrări de alimentare și canalizare pluvială, sumă cu care trebuia majorată valoarea investiției, astfel că suma de .X. lei nu este deductibilă fiscal fiscal.

De asemenea, la data de .X. /2010 imobilul a fost transferat în baza Protocolului de predare la Imobiliara .X.. Pe perioada 01.01.2010 – .X./2010 amortizarea lucrărilor cu care s-a majorat valoarea activului este de .X. lei [.X.(.x. lei * 6 luni)].

Totodată, amortizarea în sumă de .X. lei [(.X. lei * 12 luni = .X. lei) + (.X. lei * 7 luni = .X. lei)], pe anul 2010, a fost acceptată pe cheltuieli deductibile fiscal la nivelul .X. S.A..

De asemenea, s-au stabilit, la **Sucursala Servicii .X.**, cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** reprezentând contravaloarea materialelor și lucrărilor de construcții destinate realizării lucrărilor de investiții la obiective,

evidențiate în mod eronat în contul 611.2 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, care trebuiau evidențiate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Prin Procesul verbal nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , s-a constatat că în anul 2009, s-au înregistrat în contul 611.2 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” contravaloarea a .X. facturi fiscale reprezentând lucrări de reconsolidare/recompartimentare clădiri, emise de SC .X. SRL din .X. , în baza Contractelor de lucrări nr..X./ 2008 și nr..X./ 2008 încheiate de .X. S.A.-Sucursala .X. care, în fapt, reprezintă cheltuieli cu investiții care majorează valoarea inițială a activelor și care trebuiau evidențiate în contul 231 “Investiții în curs”.

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

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

Conform prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din același act normativ:

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

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, cheltuielile sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel cheltuielile cu reparațiile capitale pot reprezenta cheltuieli deductibile în condițiile în care documentele în baza cărora s-au emis facturile justifica acest fapt.

Totodată, conform prevederilor pct.93 alin.(1) și pct.94 alin.(2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

94.[...]

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

De asemenea, conform prevederilor pct.97 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

“(1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora.”

În același sens sunt și prevederile pct.106 alin.(1), 107 alin.(2) și (3) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

[...]

107.(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin.(1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametri normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

(3) Lucrările de reparații la imobilizările corporale amortizate integral și care mai pot fi folosite majorează valoarea acestora, cu excepția cheltuielilor menționate la alin.(1).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

În ceea ce privește cheltuielile stabilite ca nedeductibile la Direcția .X., din analiza documentelor prezentate la contestație, respectiv contract, acte adiționale la contract, facturi, devize de cheltuieli rezulta ca au fost executate lucrări de construcții și instalații electrice, astfel:

Potrivit contractului nr..X./2008 încheiat de .X. S.A- Direcția .X. în calitate de achizitor și SC .X. SRL, în calitate de executant, ce are ca obiect "RK la clădirea .X. ", executantul se obligă să finalizeze lucrările și are responsabilitatea de a remedia viciile ascunse, fără a fi răspunzător de proiectul și caietele de sarcini, fără a se preciza concret lucrările ce urmează a fi efectuate. La contract au fost încheiate acte adiționale prin care a fost majorată valoarea contractului.

Din Procesele verbale CTE nr..X. și CTE nr..X. emise de .X. S.A. Departamentul Investiții, la pct.6 sunt precizate lucrările de RK și de investiții la clădirea OP .X. , ce are o vechime de peste 140 de ani și este cuprinsă în lista monumentelor istorice.

Astfel, la alineatul privind Soluții tehnice propuse la lucrări de reparații capitale din Procesul verbal CTE nr..X. se menționează:

- s-a dispus executarea unei compartimentări ușoare la parter, pentru amenajarea unui ghișeu de lucru cu publicul prin compartimentare cu pereți din gips carton;
- la decopertarea pardoselii din grupul sanitar de la etaj se schimbă soluția de execuție în sensul turnării unei șape de beton armat B200 și înlocuirea zidăriei de cărămidă despărțitoare cu pereți din gips carton rezistenți la mediul umed;
- pentru protejarea termoizolației din saltele de vată minerală s-a dispus realizarea unei șape cu granule de polistiren;
- parchetul din lamele de stejar prevăzut a se executa inițial s-a înlocuit cu parchet laminat de trafic intens, de calitate superioară etc..

De asemenea, la alineatul privind Soluții tehnice propuse la lucrări de reparații capitale din Procesul verbal CTE nr..X. se menționează că se renunță la confecționarea și montarea unor ferestre și uși din lemn, simple, din rășinoase și se vor confecționa și monta ferestre și uși din lemn stratificat, ferestrele vor avea geam termoizolant, culoare nuc.

Din facturile prezentate și devizele de cheltuieli anexate la acestea reiese că în anul 2009 au fost executate lucrările de construcții constând în turnare

confecționare uși metalice, tablou electric cu schelet metalic cu mască montat în perete, turnat pardoseli beton, pardoseli cu parchet laminat, pereți din GK ignifugat cu schelet metalic, confecționat și montat armătură la elemente de beton la pereți despărțitori, demontare registre încălzire-montare radiatoare din oțel, robinet ventil dublu reglaj de colț pentru instalația încălzire centrală.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, pe anul 2010, din documentele prezentate, respectiv situații de lucrări, centralizator situații de lucrări, factura, propunere de angajare a unei cheltuieli, angajament bugetar individual/global, ordonantare de plată, reiese că au fost executate **lucrări de canalizare pluvială** ce au constat în montare tubulatură de scurgere liberă din pafis prin înfășurare sau centrifugare în pământ exterior clădire, confecții metalice, montare țeava PVC tip 4(G) în pământ exterior clădire, montarea armăturilor cu acționare manuală sau mecanică (robinete vane, ventile), robinet ventil t. as. et, inox PN6, îmbinate cu flanșe piese legătură, flanșe, armături și contoare cu DN 50 și PN 2,5 – 25 at., precum și lucrări desfacere borduri și betoane, aplicare de mixturi asfaltice, betoane și cribluri.

Potrivit celor de mai sus, din documentele prezentate rezultă ca au fost efectuate lucrări de construcții, lucrări de instalații electrice interioare, sanitare și de canalizare pluvială ce au ca efect creșterea gradului de confort și ambient al activului.

Se reține că, în cazul activelor imobilizate sunt recunoscute drept cheltuieli de investiții și capitalizate în valoarea imobilizărilor cheltuielile care au efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și care conduc la creșterea gradului de confort și ambient, reparațiile capitale la un mijloc fix având drept consecință numai restabilirea stării tehnice inițiale a mijlocului fix.

Or, conform prevederilor pct.2 de la cap.III din Anexa1 la HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe:

“2. Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Amortizarea acestor investiții se face fie pe durată normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20% . Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.”

Astfel, în cazul în speță, având în vedere că nu se pune problema realizării de beneficii viitoare, lucrările efectuate au avut drept consecință creșterea gradului de confort și ambient, prin înlocuirea elementelor vechi cu altele noi, de calitate superioară, și care au condus la prelungirea duratei de funcționare a clădirii peste durata normală de funcționare, având un confort sporit.

Ca urmare, din punct de vedere fiscal, în categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădire, intră lucrări de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi din alte materiale mai performante decât cele care au fost inițial, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatii electrice noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natură care prin reabilitarea și modernizarea termică, cât și din punct de vedere al construcției îmbunătățesc gradul de confort si ambient.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemanatoare, prin adresa nr..X./2009:

“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre si in conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, in categoria lucrărilor de reparații intra lucrari de genul: zugraveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] inlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natura (inlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), inlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente si uzate si altele de acest gen.

In categoria lucrărilor de modernizare, in cazul de fata cladiri, intra lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”

Ca urmare, având în vedere cele prezentate coroborate cu prevederile legale incidente se retine ca lucrările efectuate la imobilul OP .X. reprezintă cheltuieli de natura modernizărilor care majorează valoarea imobilului și se recuperează pe calea amortizării, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și au diminuat pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2010.

Referitor la cheltuielile neacceptate la deducere la Sucursala Servicii .X., din analiza documentelor prezentate la contestație, respectiv facturi fiscale, centralizatoare situații de lucrări, liste ale cantităților de lucrări, liste cu consumurile de resurse materiale, liste cu consumuri de mână de lucru, liste cu

orele de funcționare a utilajelor de construcții, devize ofertă, liste cu investiții în continuare – modernizări și amenajări 2009, rezultă:

Din Listele cu investiții în continuare – modernizări și amenajări 2009, reiese că lucrările executate de SC .X. SRL din .X. au constat în consolidare și amenajare clădire poartă – Administrație .X. și consolidare și amenajare clădire depozit FT – Centru de Prelucrare .X..

Lucrările de consolidare și amenajare clădire poartă – Administrație .X. au constat în:

- lucrări de consolidare a rezistenței clădirii constând în armătură din oțel beton pentru beton armat și consolidarea zidăriei portante prin cămășuire cu plase STM și mortar, corniere metalice pentru protecția muchiilor la stâlpi din beton armat, subzidiri, sprijiniri de ziduri cu contraforți din bile de rășinoase,;
- recompartimentări birouri;
- lucrări de arhitectură învelitoare constând în jgheaburi și burlane din tablă zincată, învelitori din tablă zincată;
- instalații elemente de forță și legare la pământ,.

Lucrările de consolidare și amenajare clădire depozit FT- Centru de Prelucrare .X., au constat în:

- consolidare hală cu elemente de beton armat, consolidare zidărie portantă prin cămășuire cu plase STM și mortar,
- recompartimentare clădire hală ;
- lucrări de instalații paratrăsnet, instalații electrice de iluminat, instalații de forță și legare la pământ și rețele exterioare ce au constat în înlocuirea cablurilor de energie, înlocuire aplică simplă dreaptă cu glob de sticlă opală pe tavan etc.,
- arhitectură hală.

Așa cum s-a prezentat și mai sus, din punct de vedere fiscal în categoria lucrarilor de modernizare de natura investițiilor, în cazul de față cladiri, întră lucrări de genul: consolidări, recompartimentari, arhitectură hală, arhitectură învelitori și lucrări de instalații paratrăsnet, electrice de iluminat, de forță și legare la pământ și rețele exterioare, care care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient, respectiv la reabilitarea si modernizarea instalației electrice și de forță a halei.

Astfel, lucrările executate reprezintă mopdernizări de natura investițiilor și nu lucrări de reparații cum susține contestatara astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste chetuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil fiind cheltuieli de natura investițiilor .

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală trebuiau să stabilească cheltuielile cu amortizarea care sunt deductibile fiscal, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la contestație nu au fost prezentate documentele de recepție a lucrărilor și, respectiv de punere în funcțiune a imobilelor așa cum

se prevede la pct.97 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora.”

Ca urmare, în mod legal s-a constatat că aceste cheltuieli trebuiau înregistrate în contul 231 *“Investiții în curs”*.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009-2010 la Direcția .X. și pentru suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2009 la Sucursala Servicii .X..

4. În ceea ce privește cheltuielile cu acțiunile social-culturale în sumă de .X. lei stabilite ca nedeductibile la Direcția Regională .X. (.X.), Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care a fost depășită limita prevăzută de lege.

Perioada verificată: 2009 – 2010.

În fapt, Prin Procesul verbal nr..X./ 2013, încheiat la Direcția Regională .X. , de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, s-a constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu acțiuni social-culturale în sumă de .X. lei, rezultate din compararea cheltuielilor cu acțiunile social - culturale prevăzute în BVC transmis de .X. S.A. pe anii 2009 și 2010, cu

cheltuielile privind acțiunile social – culturale efectuate și înregistrate în evidența contabilă, respectiv în balanțele de verificare întocmite la .X./2009 și .X./2010 de către direcția regională de .X., astfel:

În balanța de verificare din data de .X./2009 direcția regională de .X. a înregistrat în contul 6458 „*Alte cheltuieli cu asigurarea și protecția socială*” cheltuieli în sumă de .X. lei, din care, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu acțiuni social - culturale, iar din bugetul de venituri și cheltuieli pentru anul 2009 transmis de .X. S.A. sucursalei, și din Situația privind execuția planului de cheltuieli în anul 2009 întocmită la nivelul direcției regionale .X. a rezultat că **prevederea bugetară pentru cheltuielile cu acțiunile social-culturale a fost de .X. lei, stabilită prin aplicarea legală a cotei de 2% asupra fondului de salarii prevazut, în sumă de .X. lei.**

Din compararea cheltuielilor cu acțiunile social - culturale prevazute în BVC, în sumă de .X. lei cu cheltuielile cu acțiunile social - culturale efectuate și înregistrate în evidența contabilă, în suma de .X. lei, s-a constatat că **direcția regională a efectuat și înregistrat cheltuieli cu acțiunile social-culturale mai mari cu suma de .X. lei** (.X. lei-.X. lei).

Acest aspect a fost constatat și prin Nota de constatare încheiată la data de 04.03.2011 de Curtea de Conturi a României și înregistrată la .X. S.A. Centrul Regional Rețea .X. sub nr..X./2011, aceasta nefiind contestată.

De asemenea, **în anul 2010**, în contul 6458 „*Alte cheltuieli cu asigurarea și protecția socială*” direcția regională de .X. a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă cheltuieli pentru pregătirea și perfecționarea profesională.

Din bugetul de venituri și cheltuieli pentru anul 2010 transmis de .X. S.A. sucursalei și Situația privind execuția planului de cheltuieli în anul 2010 a rezultat că prevederea bugetară pentru cheltuielile cu acțiunile social-culturale a fost de .X. lei. Prin compararea cheltuielilor cu acțiunile social - culturale prevazute în BVC, în sumă de .X. lei cu cheltuielile cu acțiunile social-culturale efectuate și înregistrate în evidența contabilă în sumă de .X. lei a rezultat că **direcția regională a efectuat și înregistrat cheltuieli cu acțiunile social-culturale mai mari cu suma de .X. lei** (.X. lei -.X. lei).

Din punctul de vedere al expertului din cadrul Serviciului Economic Teritorial .X. , reiese că suma aferenta cotei de 2% calculată la fondul de salarii repartizată pentru cheltuielile social-culturale este gestionată la nivelul .X. S.A., sucursalele comunică lunar partea de execuție bugetară, iar declarația 101 este depusă de către .X. S.A..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil pe perioada 2009 – 2010.

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

*c) **cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor; grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”.***

Așa cum a fost modificat prin OUG nr.109/07.10.2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi

deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile sociale sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil, respectiv în limita unei cote de 2% aplicată la cheltuielile cu salariile personalului.

Se reține că potrivit prevederilor art.2 din HG nr.701/2009 privind aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli pe anul 2009 al .X. S.A., la care Ministerul .X. îndeplinește atribuțiile pe care statul român le are în calitate de acționar *“Cheltuielile totale aferente veniturilor totale înscrise în bugetul de venituri și cheltuieli al operatorului economic prevăzut la art.1 reprezintă limite maxime și nu pot fi depășite decât în cazuri justificate și numai cu aprobarea Guvernului, la propunerea Ministerului .X. , cu avizul Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale și al Ministerului Finanțelor Publice.*

(2) În cazul în care în execuție se înregistrează depășiri sau nerealizări ale veniturilor totale aprobate, operatorul economic prevăzut la art 1 poate efectua cheltuieli totale proporțional cu gradul de realizare a veniturilor totale, cu încadrarea în indicatorii de eficiență aprobați.”

La art.2 din HG nr.878/2010 privind aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli rectificat pe anul 2010 al .X. S.A., aflată sub autoritatea Ministerului .X. , se prevede:

“(1) Cheltuielile totale aferente veniturilor totale înscrise în bugetul de venituri și cheltuieli reprezintă limite maxime, care nu pot fi depășite decât în cazuri justificate și numai cu aprobarea Guvernului, la propunerea Ministerului .X. .

(2) În cazul în care în execuție se înregistrează depășiri sau nerealizări ale veniturilor totale aprobate, operatorul economic poate efectua cheltuieli totale proporțional cu gradul de realizare a veniturilor totale.”

Astfel, se reține că .X. S.A. comunică sucursalelor planul de cheltuieli anual în care este precizat și cuantumul cheltuielilor social-culturale.

Din constatările a rezultat că Direcția Regională .X. a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu acțiunile social-culturale efectuate, mai mari decât cele prevăzute în BVC astfel că, prin depășirea cuantumulului repartizat de la .X. S.A. reiese că s-au efectuat cheltuieli suplimentare cu astfel de acțiuni social-culturale ce nu pot avea caracter deductibil la calculul profitului impozabil, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Ca atare, organul de soluționare a contestației reține că prin bugetul de venituri și cheltuieli a fost prevăzută limita maximă la un nivel de 2% asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, limită prevăzută și de legea fiscală, depășirea sumelor prevăzute în buget echivalând cu încălcarea prevederilor art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate de direcția regională de .X. care depășesc limita legală prevăzută de lege, respectiv stabilită prin bugetul de venituri și cheltuieli.

Se reține și aspectul conform căruia la contestație nu sunt prezentate argumente și/sau documente din care să reiasă că au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.2 alin.(2) din HG nr.701/2008 și art.2 alin.(2) din HG nr.878/2010, respectiv că au fost înregistrate depășiri ale veniturilor total aprobate și cheltuielile au fost efectuate proporțional cu aceste venituri, iar, pentru anul 2009, să facă dovada că se încadrează în indicatorii de eficiență aprobați.

În ceea ce privește argumentul din contestație conform căruia, la nivelul .X. S.A., s-a efectuat calculul încadrării cheltuielilor sociale în limita de 2% aplicată asupra fondului de salarii realizat și a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli de aceasta natură în valoare de .X. pentru anul 2009 și în sumă de .X. lei pentru anul 2010, astfel că a avut loc o dublă impozitare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nu sunt prezentate documente din care să reiasă cele susținute. Astfel, din Situația cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite de Administrația Centrală prezentată la contestație reiese că au fost raportate cheltuieli nedeductibile constând în depășiri ale cheltuielilor social culturale, mai precis pierderi din creanțe evidențiate în contul 654 *“Pierderi din creanțe și debitori diverși”* și despăgubiri, amenzi penalități în contul 658.1 *“Despăgubiri, amenzi și penalități”*, nefiind înscrise sume la rubrica contul 6588.07 *“Alte cheltuieli de exploatare”*.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru**

cheltuielile în sumă de .X. lei stabilite ca nedeductibile la Direcția Regională .X. .

5. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei analizat la pct.3) stabilite ca nedeductibile la Sucursala Servicii .X.,

5.a) Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, înscrise în factura nr..X./ 2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor se poate pronunța asupra deductibilității acesteia la calculul profitului impozabil, în condițiile în care la rubrica “cumpărător” este înscris numele unei persoane fizice și prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat cuantumul sumei înregistrată de sucursală pe cheltuieli deductibile.

Perioada verificată: februarie 2011.

În fapt, conform Procesului verbal nr. .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei înscrise în factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SA din .X., ce are înscrisă la rubrica “cumpărător” numele unei persoane fizice, respectiv .X..

Prin contestație, sucursala susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nici ale pct.46(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal în care se stipulează că *”Facturile emise pe numele salariatilor unei persoane impozabile aflate în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri ori alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite decontul deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorul unei societăți comerciale”*.

De asemenea, contestatara susține că sucursala nu a înregistrat în contabilitate decât suma de .X. lei, din care .X. leicazare și anexează jurnalul de cumpărări în care a fost înregistrată factura.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(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.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ:

“(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;”

În explicitarea prevederilor citate la art.21 alin.(4) lit.f), legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ce nu au la bază documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare “[...] **contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori**”,

[...]

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”, înregistrările în evidența contabilă efectuându-se cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

În vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor la calculul profitului impozabil este necesară analizarea modului de completare al facturii în vederea stabilirii dacă aceasta are calitatea de document justificativ ce a stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidențele sucursalei.

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

“ART. 1

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

Astfel, potrivit prevederilor art.155 alin.5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

[...]

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

Ca urmare, unul din elementele minimale ce trebuie înscris în factura de achiziție în vederea justificării operațiunii este *“cumpărătorul”*.

Din factura în cauza reiese că aceasta a fost emisă SC .X. SA .X. pentru servicii de cazare, restaurant și minibar.

La factura este prezentat, în copie bonul fiscal în valoare totală de .X. lei și copie a chitanței nr..X./ 2011 ce atestă achitarea cu card VISA de către persoana fizică - .X.- înscrisă pe factură.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Potrivit pct.27 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

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

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

b) suma cheltuielilor cu indemnizația deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Potrivit prevederilor de mai sus analiza deductibilității cheltuielilor cu cazarea salariaților/administratorilor, alte persoane fizice asimilate salariaților trimise în țară, precum și cheltuielilor cu indemnizația deplasare în țară se efectuează în baza documentelor ce atestă calitatea persoanei, respectiv dacă are calitatea de salariat/administrator sau persoană asimilată salariaților și din punct de vedere al limitei prevăzută de lege.

Ca urmare, având în vedere argumentele contestatarei, prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că nici la inspecția fiscală efectuată la sucursală și nici la contestație nu au fost prezentate documente din care să rezulte calitatea persoanei fizice de angajat/administrator sau persoană asimilată salariaților sucursalei, respectiv contract de muncă, contract de mandat, convenție etc., documente din care să rezulte că aceasta a efectuat deplasare în interesul sucursalei, respectiv ordin deplasare și decontul de cheltuieli, cheltuiala nu poate fi acceptată la deducere la calculul profitului impozabil.

Chiar dacă factura a fost emisă pe numele persoanei fizice, în vederea acceptării la deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli trebuie prezentate documente care să justifice că deplasarea, respectiv cheltuielile cu cazare persoanei au fost efectuate în interesul sucursalei.

Mai mult, în ceea ce privește cuantumul cheltuielilor neacceptate la deducere, având în vedere caracterul deductibil limitat al cheltuielilor cu indemnizația deplasare în țară, argumentul contestatarei conform căruia a înregistrat numai parțial această cheltuială, precum și constatarea organelor de inspecție fiscale din Procesul verbal nr. .X./2013 “diferența [...] reprezentând contravaloare factura nr. .X./2011 emisă de [...] având la rubrica cumpărător trecută persoana fizică [...] încălcând prevederile Lg.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.1”, fără a se menționa că sucursala a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil întreaga sumă de .X. lei înscrisă în factura în cauza, organul de soluționare a

contestației nu se poate pronunța cu privire la cuantumul cheltuielii nedeductibile cu care se diminuează pierderea pe anul 2011.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va desființa parțial Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru suma de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească cuantumul cheltuielii cu care se diminuează pierderea fiscală pe anul 2011 în funcție de cele precizate în prezenta decizie.

5.b) Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu întreținere și reparații tip full service la utilaje contractate cu SC .X. SRL, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care la contestație au fost prezentate o serie de documente care justifică parțial prestarea efectivă a acestor servicii.

Perioada verificată: 2009 -2010.

În fapt, s-au stabilit, la Sucursala Servicii .X., cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând servicii întreținere și reparații de tip Full Service pentru mașini de francat și mașini de obliterated prestate de SC .X. SRL în baza prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct 48 alin.(1) din HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Prin Procesul verbal nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , s-a constatat că în perioada 2009-2010, s-au înregistrat în contul 611.2 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” contravaloarea facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de întreținere și reparații de tip Full Service pentru mașini de francat și mașini de obliterated conform Contract nr..X./ 2008.

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

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

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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

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

Din constatările organelor de inspecție fiscală ce au întocmit Procesul verbal nr. .X./2013, reiese că potrivit Contractului nr..X./ 2008, serviciile contractate constau în „citirea lunară a contoarelor mașinilor de francat și mașinilor de obliterated va fi efectuată de către achizitor prin subunitățile sale pe data de 01 a fiecărei luni și va fi comunicată în aceeași zi prestatorului în vederea emiterii facturilor conform anexei 5,,.

Ca urmare, având în vedere că „niciuna din facturile enumerate nu avea anexată aceasta pentru a justifica suma și explicația din factură” organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se reține că pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile contractate contestatara trebuie să justifice cu documente îndeplinirea

cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii organele de inspecție fiscală nu au prezentat constatări având în vedere activitatea desfășurată, însă în ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor constând în "*citirea lunară a contoarelor mașinilor de francaț și mașinilor de obliterated*" contestatara are obligația prezentării situațiilor privind citirea periodică a contoarelor, anexe la facturi.

Se reține că la contestație au fost depuse documente pentru o parte din facturile prezentate la inspecția fiscală, constând în "*Situație date contoare la mașinile de francaț și obliterated la data de ...*" care cuprind marca și modelul mașinii, subunitatea .X. – .X. -, adresa, persoana de contact, numărul de telefon, valoarea contorului la începutul perioadei de raportare, valoarea contorului la sfârșitul perioadei de raportare și consumul pentru luna de raportare.

Aceste documente au fost prezentate pentru facturile lunare emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie-aprilie 2009, iunie – decembrie 2009 și ianuarie – aprilie 2010.

Ca urmare, contestatara justifică parțial cheltuielile cu serviciile achiziționate de la prestator, respectiv pentru suma de .X. lei (.X. lei pe anul 2009 + .X. lei pe anul 2010, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2010.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei, nici pe parcursul derulării inspecției fiscale și nici pe perioada soluționării contestației .X. S.A. – Sucursala Servicii .X. nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

Ca urmare, nefiind îndeplinită una din cele două condiții cumulative, respectiv justificarea prestării efective a serviciilor achiziționate, nu este respectată legea fiscală cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, și în temeiul în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție

fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 - 2010 .

5.c) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu servicii dirigințe de șantier contractate cu PFA .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză punctuală a clauzelor contractelor cu privire la obligațiile dirigintelui de șantier.

Perioada verificată: anul 2009.

În fapt, la Sucursala Servicii .X., s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii dirigințe șantier facturate de PFA .X., în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 alin.(1) din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Prin Procesul verbal nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , s-a constatat că în anul 2009, sucursala a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturilor emise de PFA .X. pentru servicii dirigințe șantier, în baza Contractelor nr..X./2008 și nr..X./2008 încheiate cu .X. S.A. - .X..

S-a constatat că la art.22 și art.30 din Contract se prevede obligația prestatorului de a informa beneficiarul, periodic, **în scris**, cu privire la stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție.

De asemenea, s-a constatat că prin Convocarea nr..X./2010 sucursala a solicitat întocmirea tuturor documentelor din contractele de supraveghere și execuție lucrări care nu au fost întocmite până la data convocării, ceea ce denotă că prestatorul nu și-a respectat obligațiile cu privire la prezentarea documentelor care stau la baza emiterii facturilor.

Prin contestație, .X. S.A. susține că sarcinile dirigintelui de șantier nu au constat numai în comunicarea de rapoarte cu stadiu fizic și valoric al lucrărilor, ci și verificarea lucrărilor efectuate de constructor, întocmirea notelor pentru lucrări suplimentare sau renunțarea de lucrări, respectarea termenelor de către constructor și alte asemenea sarcini, obligațiile prestatorului prevăzute în contract fiind în număr de 31 de puncte, iar organele de inspecție fiscală au stabilit întreaga sumă ca fiind nedeductibilă, deși dirigințele de șantier a semnat toate situațiile de lucrări, a întocmit note de renunțare sau suplimentare de lucrări și a efectuat toate celelalte sarcini ale unui dirigințe de șantier.

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

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

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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

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

Din constatările organelor de inspecție fiscală ce au întocmit Procesul verbal nr. .X./2013, reiese că în Contract se prevede obligația prestatorului de a informa beneficiarul, periodic, în scris, cu privire la stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție, fara a se preciza numarul contractului si fara a se analiza toate serviciile ce trebuiau prestate de persoana fizica autorizată in calitate de diriginte de santier.

Se reține că organele de inspecție fiscală au prezentat constatări numai cu privire la faptul că nu au fost prezentate documentele prevăzute de art.22 și art.30 din contractele încheiate, respectiv document din care rezultă stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție, iar prin contestație se aduc argumente în sensul că persoana fizică autorizată în calitate de diriginte de șantier mai avea și alte atribuții, prevăzute în contractele încheiate, cum sunt verificarea lucrărilor efectuate de constructor, întocmirea notelor pentru lucrări suplimentare sau renunțarea de lucrări, respectarea termenelor de către constructor și alte, obligațiile prestatorului prevăzute în contract fiind în număr de 31 de puncte, despre care organele de inspecție fiscală nu au prezentat constatări, însă nu s-a acceptat la deducere întreaga sumă a cheltuielilor cu serviciile facturate de PFA .X..

Ca urmare, nefiind efectuată o analiză punctuală a clauzelor contractuale în vederea stabilirii dacă dirigintele de șantier a efectuat și alte lucrări decât cele menționate în raportul de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil/neductibil al acestor cheltuieli la determinarea profitului impozabil.

Ca urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va desființa parțial Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală** emisa de organele din cadrul Direcției Generale .X. **pentru suma de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească dacă prin contractele încheiate erau stabilite și alte servicii pentru PFA .X. și în funcție de cele rezultate să stabilească cuantumul cheltuielii cu care se diminuează pierderea fiscală.

6. În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea valorii reevaluate a mijloacelor fixe în sumă totală de .X. lei (.X. + .X. lei) stabilite la Direcția Regională .X. , cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care temeiul de drept invocat în actul administrativ fiscal contestat se referă la impozitarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale, concomitent cu deducerea amortizării fiscale și nu la neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea fiscală.

Perioada verificată: ianuarie 2009 – iunie 2010.

În fapt, direcția regională a înregistrat în contul 6811.1 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor” suma totală .X. lei (.X. lei pe anul 2009 + .X. lei pe perioada ianuarie - iunie 2010), constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal pe motiv că direcția regională de .X. nu a ținut seama că diferența din reevaluare se impozitează la fiecare înregistrare a amortizării, conform prevederilor art.22 alin.(5¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.A. arată că prevederile art.22 alin.(5¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt în vigoare de la data de 30.04.2009, fiind introduse prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.34/2009 care are aplicabilitate de la această dată și nu de la începutul anului 2009. Ca urmare, suma de .X. lei aferentă trim.I 2009 și suma de .X. lei (.X.) aferenta lunii aprilie 2009 nu intră sub incidența acestui articol potrivit punctului 57³ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la diferența de .X. lei contestatara susține că la calculul profitului impozabil declarat prin Declarația 101 întocmită pentru anii 2009 și 2010 amortizarea contabilă, înregistrată în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor”, este considerată cheltuială nedeductibilă fiscal, iar la rândul 14 din Declarația 101 se înscrie amortizarea fiscală care este deductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv a pierderii fiscale.

Pentru anul 2009 amortizarea contabilă a fost în sumă de .X. lei, iar amortizarea fiscală a fost de .X. lei, în timp ce pentru anul 2010 (primele 9 luni) amortizarea contabilă declarată a fost în sumă de .X. lei, iar amortizarea fiscală în sumă de .X. lei.

Potrivit celor arătate, contestatara susține că a respectat prevederile art.22 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește deductibilitatea amortizării diferențelor din reevaluare și solicită admiterea contestației pentru suma de .X. lei (.X.+X.) .

În drept, conform prevederilor art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.01.2009:

“(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau

o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.”

Potrivit dispozițiilor pct.57¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.22 alin.(5) din lege:

“57¹. În aplicarea prevederilor art.22 alin.(5), corelate cu dispozițiile art.19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea immobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuției.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus surplusul din reevaluarea immobilizărilor corporale care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, respectiv distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile, fiind elemente similare veniturilor.

Începând cu data de .X./2009, în Monitorul Oficial nr..X. este publicată OUG nr..X./2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, prin care, la art.22, după alineatul (5) se introduce un nou alineat, alineatul (5¹), cu următorul cuprins:

*“(5¹) Prin excepție de la prevederile alin.(5), **rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.**”*

Prin HG nr.488 din 28 aprilie 2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr.286/30.04.2009, se prevede:

“După punctul 57¹ se introduce un nou punct, punctul 57², cu următorul cuprins:

57². Nu intră sub incidența prevederilor art.22 alin.(5¹) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul "1065" la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor art 22 alin.(5) din Codul fiscal."

Și conform prevederilor HG nr.1620/29.12.2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr..X.

"După punctul 57² se introduce un nou punct, punctul 57³, cu următorul cuprins:

"57³. Nu intră sub incidența prevederilor art.22 alin.(5¹) din Codul fiscal partea din rezerva din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004, dedusă la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale până la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, și care nu a fost capitalizată prin transferul direct în contul 1065 <<Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare>> pe măsură ce mijloacele fixe au fost utilizate. Această parte a rezervei se impozitează potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal.

De asemenea, nu intră sub incidența prevederilor art.22 alin. (5¹) din Codul fiscal rezerva din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004, aferentă mijloacelor fixe transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii, la momentul scăderii din gestiune a acestora la persoana juridică ce efectuează transferul, în condițiile în care rezerva respectivă este preluată de societatea beneficiară, prevederile art.22 alin.(5¹) aplicându-se în continuare la societatea beneficiară."

Conform prevederilor de mai sus, prin excepție de la prevederile alin.(5¹) al art.22 din Codul fiscal, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale.

Totodată, normele de aplicare a prevederilor art.22 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevăd că **nu intră sub incidența prevederilor art.22 alin.(5¹) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul "1065" la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, și nici partea din rezerva din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004, dedusă la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale până la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, și care nu a fost capitalizată prin transferul direct în contul 1065 "Rezerve**

reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” pe măsură ce mijloacele fixe au fost utilizate, acestea impozităndu-se conform prevederilor art.22 alin.(5) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere argumentul contestatarii referitor la faptul că prevederile art.22 alin.(5¹) din Codul fiscal intră în vigoare începând cu data de 14.04.2009 astfel că, aplicabilitatea acestora începe după data publicării în Monitorul Oficial, fiind aplicate eronat de către organele de inspecție fiscală, pe perioada ianuarie 2009 – 14.04.2009, se reține ca fiind întemeiat.

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea valorii reevaluate a mijloacelor fixe stabilite ca nedeductibile pe perioada aprilie 2009 – iunie 2010, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

De asemenea, conform prevederilor pct.110 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada aprilie 2009 – decembrie 2009,:

“110. - (1) În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte aceluși activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.”

Și conform prevederilor pct.111 alin.(1), (2) și (8) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(1) În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve". Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

(2) Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;

b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;

c) *sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;*

[...]

d) *valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.*

(8) Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.”

În același sens sunt și prevederile pct.123 alin.(1) și pct.124 alin.(1), (2) și (8) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada ianuarie 2010 – iunie 2010.

Potrivit celor de mai sus agenții economici pot reevalua imobilizările corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea înregistrată în contabilitate care majorează valoarea activului, iar regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării. De asemenea, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea înregistrată în contabilitate trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, respectiv în contul contul 105 "Rezerve din reevaluare".

Ca urmare, se reține că nici prin Procesul verbal nr..X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, la Direcția Regională .X. și nici prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Dispoziției privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. la .X. S.A. nu există constatări cu privire la înregistrarea diferenței din reevaluarea mijloacelor fixe în contul 105 "Rezerve din reevaluare".

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că prevederile art.22 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de inspecție fiscală, se referă la impozitarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale, concomitent cu deducerea amortizării fiscale și nu la neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea aferentă valorii reevaluate a imobilizărilor.

În consecință, se reține ca necesară reanalizarea acestui capăt de cerere avându-se în vedere prevederile legale incidente, precum și perioada aplicabilității actelor normative invocate, astfel că, se va face aplicațiunea dispozițiilor art.216 alin. (3) și alin. (3¹) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

coroborate cu dispozițiile pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“11.6. Decizia desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.” se va desființa parța Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, cele prezentate în decizie, având în vedere și argumentele contestatarei.

7. În ceea ce privește suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) stabilite ca nedeductibile fiscal la Direcția Regională .X. ,

7.a) Referitor la cheltuielile cu serviciile de întreținere și reparații mașini de francat și mașini de obliterat în sumă de .X. lei, stabilite ca nedeductibile fiscal la Direcția Regională .X. , Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care la facturile emise de prestator nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea serviciilor.

Perioada verificată: 01.01.2009 – 20.05.2011.

În fapt, direcția regională a înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei**, reprezentând servicii întreținere și reparații achiziționate de la SC .X. SRL .X., neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil pe motiv că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea serviciilor în conformitate cu prevederile art.21alin.(1) și art.21alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

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

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

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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

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

Din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice.X. care au întocmit Procesul verbal nr..X. /2013, reiese că în perioada 2009-2012, s-au înregistrat cheltuieli în baza facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de întreținere și reparații de tip Full Service pentru mașini de francat și mașini de obliterated și șampilat corespondență conform Contract nr..X./2008.

Din anexa 1 la contract a rezultat că la OP .X. a fost repartizată:

1 mașină .X. cu data finalizare contract 2011;

1 mașină .X. cu data finalizare contract 20.05.2010;

1 mașină .X. –.X. cu data finalizare contract 20.05.2010;

1 mașină .X. –.X. cu data finalizare contract 20.05.2010.

În contract este prevăzut un tarif aferent serviciilor de întreținere și reparații pentru mașini de francat de .X. EU/francare, fără TVA și pentru mașini de obliterated și șampilat de .X. EUR/șampilare, fără TVA.

Toate serviciile, piesele de schimb și consumabilele trebuie să asigure procesarea unor volume lunare de corespondență asumate de achizitor conform tabelului:

Masini de francat

.X.-.X. volum procesat buc./luna -.X.;

.X.-.X. volum procesat buc./luna-.X.;

.X.-.X. volum procesat buc./luna-.X.;

Masini de ștampilat și obliterated

.X.-.X. volum procesat buc./luna-.X.;

.X.-proprietar .X. volum procesat buc./luna-.X.;

.X. -.X. volum procesat buc./luna-.X..

În cazul depășirii acestor volume lunare valoarea tarifului per francare, respectiv per ștampilare, prevăzut în contract, este :

a) tarif aferent serviciilor de întreținere și reparații pentru mașini de francat de .X. EUR/francare, fără TVA;

b) tarif aferent serviciilor de întreținere și reparații pentru mașini de obliterated și ștampilat de .X. EUR/ștampilare, fără TVA.

La finalul fiecărei revizii și/sau intervenții se va întocmi un Proces Verbal de constatare și remediere în care se vor menționa:

-detaliile echipamentului: model, serie, contor, locație etc.;

-operațiile efectuate și piesele înlocuite;

-starea echipamentului, atât la începutul cât și la finalizarea intervenției;

-consemnarea persoanelor care au solicitat intervenția și a celei care a efectuat intervenția.

Astfel, s-a constatat că pentru facturile emise de SC .X. SRL, prezentate de direcția regională de .X., nu au fost prezentate situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, proces verbal de constatare și remediere sau alte documente justificative care să facă dovada că serviciile au fost prestate efectiv.

Se reține că pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile contractate, contestatara trebuie să justifice cu documente îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii organele de inspecție fiscală nu au prezentat constatări având în vedere activitatea desfășurată, însă în ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor constând în servicii de întreținere și reparații pentru mașini de francat și mașini de obliterated și ștampilat contestatara avea obligația prezentării proceselor verbale de constatare și remediere prevăzute în anexa 7 la contract, situații ale consumurilor de materiale și piese etc. care să justifice facturile emise de prestator.

Organul de soluționare a contestației reține că nici pe parcursul inspecției fiscale și nici pe perioada soluționării contestației .X. S.A. – Direcția Regională .X. nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

Ca urmare, nefiind îndeplinită una din condițiile cumulative prevăzute de lege, nu este respectată legea fiscală cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 20.05.2011.

7.b) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu reparații curente și reparații capitale efectuate la clădiri ale oficiilor .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la încadrarea acestora ca fiind cheltuieli ulterioare care majorează valoarea inițială a activelor în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat natura acestor cheltuieli pe bază de documente justificative.

Perioada verificată: trim.II 2010 și trim.I 2012.

În fapt, s-au stabilit, la Direcția Regională .X. , cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** cu lucrări de modernizare (transformare) efectuate asupra mijloacelor fixe (clădiri) pe considerentul că reprezintă modernizări care nu au majorat valoarea mijlocului fix, fiind suportate pe cheltuieli de exploatare, prin încălcarea prevederilor art.21 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară prezintă argumente în sensul că acestea au constat în cheltuieli cu refacere tencuieli, refacere hidroizolație, înlocuire faianță etc., lucrări care nu se încadrează în categoria celor care conduc la creșterea parametrilor funcționali, ci păstrează în stare de funcționare imobilele respective și nu aduc beneficii ulterioare.

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

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

Conform prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din același act normativ:

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

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, cheltuielile sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel cheltuielile cu reparațiile capitale pot reprezenta cheltuieli deductibile în condițiile în care documentele în baza cărora s-au emis facturile justifică acest fapt.

Totodată, conform prevederilor pct.106 alin.(1), 107 alin.(2) și (3) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

[...]

107.(1) O entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale **costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv**. Aceste costuri sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt reprezentate, în principal, de costurile cu manopera și materiale consumabile. Scopul acestor cheltuieli îl constituie reparațiile și întreținerea curente ale elementului de imobilizări corporale.

(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin.(1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametrii normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care

cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere. (3) Lucrările de reparații la imobilizările corporale amortizate integral și care mai pot fi folosite majorează valoarea acestora, cu excepția cheltuielilor menționate la alin.(1).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, cheltuielile cu lucrările de reparații curente efectuate în scopul întreținerii în stare de funcționare a imobilizării corporale sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe măsură ce sunt suportate.

De asemenea, cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele curente, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile pentru a asigura continuarea exploatarei activelor la parametri normali se includ în valoarea activului.

Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

Din analiza Procesului verbal nr..X. /2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , reiese că direcția regională de .X. a efectuat lucrări de modernizare (transformare) asupra mijloacelor fixe (cladiri) ale oficiilor .X. din subordine, înregistrate în contul 611,,*Cheltuieli cu intretinere si reparatii*, reprezentând cheltuieli cu prestări servicii de reparatii la tencuieli interioare, tencuieli exterioare, placaje gresie, refacere hidroizolatii terase, valoarea acestor modernizări la unele obiective depășind chiar valoarea imobilului, spre exemplu: la .X., valoarea modernizărilor este de .X. lei, iar valoarea imobilului este de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat că toate lucrările care depasesc 20% din valoarea totală a activelor reprezintă modernizări conform prevederilor legale.

Verificarea modului derulare privind realizarea unor lucrări de reparații curente și amenajări a fost realizată de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. lei, care au întocmit Raportul Intermediar din data de 07.12.2012, înregistrat la D.G.F.P. .X. lei sub nr..X./2012, conform căruia au fost verificate un număr de .X. de contracte de lucrări și servicii fără a fi constatate deficiențe, cum sunt: Lucrarea Modernizare Oficiul .X., Lucrarea - Reparații curente la O..X., Lucrarea-Amenajare Oficiul .X., Lucrarea – Amenajare introducere gaz metan la Oficiul .X., Lucrarea-Amenajare Oficiul .X. și Lucrarea –Amenajare Grupului .X..

Conform prevederilor art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.d), art.149 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei

majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe și se recuperează pe calea amortizării.

Din anexa .X. la Procesul verbal nr..X. /2013 reiese că nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu lucrări de modernizări efectuate la OP .X., OP .X., OP .X., GP .X. și OP .X..

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că, din punct de vedere fiscal, în categoria lucrărilor de modernizare de natura investițiilor, în cazul de față clădiri, se includ lucrări de genul: consolidări, recompartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr..X./2009.

Ca urmare, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia toate cheltuielile care au depășit 20% din valoarea activului au fost considerate ca fiind modernizări care majorează valoarea activelor și se recuperează pe calea amortizării nu poate fi reținută având în vedere că acest criteriu nu este prevăzut în legea fiscală.

Analiza cheltuielilor cu lucrările efectuate la mijloace fixe, în speță clădiri, se efectuează pe baza documentelor întocmite la executarea acestor lucrări, încadrarea în una dintre categoriile de cheltuieli prevăzute de lege, respectiv în categoria lucrărilor de reparații care se suportă pe cheltuieli deductibile sau în categoria lucrărilor de modernizare care majorează valoarea activelor și se recuperează pe calea amortizării, efectuându-se în baza analizării documentelor justificative.

Întrucât din documentele prezentate la dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție fiscală au efectuat analiza acestor cheltuieli pe bază de documente în vederea stabilirii cu certitudine a categoriei de cheltuieli în care se încadrează acestea și, în consecință, a influențelor fiscale în ceea ce privește obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, în temeiul prevederilor dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.11.6 din Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.450/2013, se va desființa parțial Dispoziția nr..X./2013 privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală pentru

cheltuielile în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, cele prezentate în decizie și de argumentele contestatarei.

8. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu prestări servicii stabilite ca nedeductibile la Sucursala Transporturi, Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că serviciile de transport salariați/factori .X. au fost prestate efectiv, precum și necesitatea acestora.

Perioada verificată: septembrie 2010 – martie 2011.

În fapt, la Sucursala Transporturi, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile cu prestări servicii de la diverși furnizori în sumă de .X. lei, aferente perioadei septembrie 2010 – martie 2011, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Prin Procesul verbal nr. .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. s-a constatat că sucursala a încheiat contracte de prestări servicii cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL pentru servicii de transport persoane salariați, transport persoane factori .X., reparații auto ITP și vulcanizare, în perioada septembrie 2010 – martie 2011, înregistrând cheltuieli în sumă de .X. lei.

Sucursala nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă, precum și necesitatea acestor servicii astfel că, în baza art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

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

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

În explicitarea prevederilor citate la art.21 alin.(4) lit.f), legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ce nu au la bază documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare “[...] **contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori**”,

[...]

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”, înregistrările în evidența contabilă efectuându-se cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

Ca urmare, având în vedere că din anexa .X. la Procesul verbal nr. .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la Sucursala Transporturi rezultă că aceste cheltuieli reprezintă contravaloare servicii de transport auto al persoanelor salariate, respectiv factori .X., în vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil este necesară

efectuarea unei analize a documentelor justificative, în funcție de prevederile legale incidente.

Astfel, pentru serviciile de transport auto salariați, care fac parte din categoria cheltuielilor cu prestările de servicii sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

În explicitarera acestor prevederi legale la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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

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

Ca urmare, încheierea contractelor și emiterea facturilor de către prestator nu reprezintă documente suficiente care să justifice cheltuielile cu aceste servicii, acestea trebuind să justifice atât necesitatea, cât și prestarea efectivă în scopul desfășurării activității aducătoare de venituri impozabile.

Astfel, sucursala ar fi trebuit să prezinte documente din care să reiasă numărul de persoane salariate transportate, numărul de transporturi efectuate/zi/lună, ruta de transport, consumul de combustibil etc, care să justifice prestarea efectivă, precum și argumente/documente care să justifice necesitatea contractării unor astfel de servicii.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia aceste servicii se referă la “transportul factorilor .X. de la unitatea .X. ă până la intrarea în distanț de distribuire a fiecăruia” se reține că nu sunt prezentate documente care să justifice cele susținute.

Ca urmare a celor prezentate mai sus se reține că sucursala nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile cu serviciile de transport salariați astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli și au diminuat pierderea fiscală pe anii 2010 – 2011 cu această sumă.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2010-2011.

9.) Referitor la suma de .X. lei reprezentând prestări servicii de monitorizare prin GPS a factorilor .X., stabilite ca nedeductibile la Direcția Regională .X. (.X.), Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care contestatara nu prezintă documente care să justifice prestarea acestor servicii.

Perioada verificată: anul 2009.

În fapt, direcția regională de .X. a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii de monitorizare prin GPS a factorilor .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art.24 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu 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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că prin Procesul verbal nr..X./ 2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală s-a constatat că direcția regională a înregistrat în contul 628.1 *“Cheltuieli privind alte materiale consumabile”*, suma de .X. lei reprezentând servicii monitorizare GPS factori .X. de la prestatorul .X.SRL, în baza Notelor debit emise de .X. S.A..

Urmarea solicitărilor organelor de inspecție fiscală, direcția regională de posta a prezentat o serie de documente în justificarea acestor cheltuieli, constând în: Dispoziția de serviciu nr..X./2008, Proces verbal de custodie a aparatelor GPS din data de .X./2008 încheiat între reprezentantul furnizorului și reprezentantul C .X., adrese întocmite în lunile martie și aprilie 2009 de șefii oficiilor .X. cu observații referitoare la echipamentele GPS, Procese verbale de predare a echipamentului GPS pe subunități .X., Cereri de renunțare la echipamente, adresa .X. S.A. – Direcția Operațională – Departamentul de Optimizare - Serviciul Codificare .X.nr..X./ .2008 referitoare la securitatea parolelor, adresa .X. S.A. – Direcția Operațională - Departamentul de

Optimizare - Serviciul Codificare .X.nr..X./2008, Normele de lucru privind monitorizarea factorilor .X. prin intermediul echipamentelor GPS de la persoanele desemnate de companie pentru a gestiona aceste echipamente.

De asemenea, din documentele prezentate se reține că acestea nu justifică prestarea serviciilor de monitorizare GPS a factorilor .X., ci reprezintă documente de preluare/predare a echipamentelor GPS de către .X. S.A. de la .X.SRL, precum și documente de primire/predare a echipamentelor GPS de la/lă persoanele desemnate de Companie pentru a gestiona aceste echipamente.

În ceea ce privește preluarea echipamentelor în custodie de către .X. S.A. s-a constatat că Direcția Regională .X. nu a înregistrat în evidența contabilă și nici extracontabil preluarea în custodie a echipamentelor GPS de monitorizare a factorilor .X..

În baza analizei documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală s-a concluzionat că acestea nu sunt de natură care să justifice prestarea acestor servicii, respectiv nu au fost prezentate rapoarte de lucru, documente din care să reiasă eventualele intervenții în teritoriu etc. și nici Contractul încheiat cu SC .X.SRL.

Conform celor mai sus prezentate, se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciile de monitorizare GPS a factorilor .X. în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea documentelor care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, prestarea efectivă și necesitatea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește prestarea efectivă, potrivit actelor normative în vigoare, aceasta se justifică cu contractul/contractele încheiate și alte documente prevăzute de lege cum sunt situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață **sau orice alte materiale corespunzătoare.**

Ca urmare, în cazul în speță, având în vedere că, deși prin contestație .X. S.A. susține că aceste servicii au fost achiziționate în baza Contractului nr..X./2006 care stipula că prestatorul SC .X.SRL va monitoriza factorii .X. și autovehiculele prin intermediul echipamentelor GPS puse la dispoziția beneficiarului .X. S.A. de către prestator, nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu a fost prezentat acest contract în vederea justificării obiectului acestuia, a modului în care urma să fie prestate serviciile, numărul total de echipamente predate/primate, tariful perceput, modalitatea de plată, obligațiile și drepturile prestatorului și beneficiarului etc..

De asemenea, se reține că documentele prezentate organelor de inspecție fiscală reprezintă documente de primire/predare, respectiv cereri de renunțare a echipamentelor GPS de la/lă persoanele desemnate de companie pentru a gestiona aceste echipamente, iar din tabelele cu subunitățile .X. și

numărul de echipamente distribuit acestora deși reiese numărul de echipamente distribuite nu poate fi comparat cu numărul total de echipamente stabilite prin contract pentru ca în funcție de tariful stabilit prin contract/anexa la contract să se poată verifica dacă cuantumul cheltuielilor înregistrate la direcția regională corespunde cu cuantumul cheltuielilor aferente numărului de echipamente contractat și repartizat acestei direcții regionale .X. .

Totodată, la art.10 "*Furnizarea rapoartelor*" din Normele de lucru privind monitorizarea factorilor .X. prin intermediul echipamentelor GPS se prevede faptul că persoanele nominalizate în "*Tabel persoane autorizate pentru solicitare de rapoarte grafice*" pot solicita rapoarte trasologice, rapoarte de alarme sau alte tipuri de rapoarte convenite ulterior, astfel că nu se poate reține argumentul contestatarii că "*nu înțelege ce fel de rapoarte de lucru sau situații de lucrări se puteau întocmi*".

De asemenea, din adresa nr..X./2007 a Direcției economice din cadrul Departamentului Contabil Sef transmisă direcțiilor regionale .X. prin care se comunică monografia contabilă a înregistrării Notelor debit emise de .X. S.A. în care se menționează că sumele convenite furnizorului pentru servicii de monitorizare și intervenție G4S, precum și serviciile sisteme electronice G4S se vor evidenția în debitul contului 628.16, respectiv 628.17 "*Cheltuieli privind alte materiale consumabile*", astfel că nu au fost prezentate nici documente din care să rezulte că au avut loc intervenții ale prestatorului.

Ca urmare, se reține că .X. S.A. nu a prezentat documente (contract, anexe la contract, rapoarte, alte documente) care să justifice prestarea serviciilor în cauză. Astfel, nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege pentru deductibilitatea cheltuielilor, nu se poate vorbi despre îndeplinirea cumulativă a celor două condiții care să justifice, din punct de vedere fiscal, deductibilitatea acestor cheltuieli.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2009.

10. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile facturate de .X. în sumă de .X. lei, stabilite ca nedeductibile fiscal la Direcțiile Regionale .X.

, .X., .X. și .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de întreținere și reparații pentru aparatele de aer condiționat în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă natura serviciilor, recepția acestora, data la care au fost efectuate, numărul aparatelor și locația, precum și dacă erau necesare astfel de servicii la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție.

Perioada verificată: anul 2009

În fapt, în perioada 2009 au fost înregistrate cheltuieli cu servicii de întreținere aparate de aer condiționat și cu service-ul în perioada de garanție facturate de SC .X. SRL (denumită în prezenta decizie .X.), neacceptate la deducere de către organele de inspecție fiscală, astfel:

- la **Direcția Regională .X. (.X.)** - cheltuieli nedeductibile în sumă **.X. lei** cu servicii întreținere aparate aer conditionat facturate de .X. , nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, neavând la bază documente întocmite pentru prestațiile efectuate;

-la **Direcția Regională .X. (.X.)** - cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** cu service-ul efectuat în perioada de garanție;

- la **Direcția Regională .X.** - cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** cu service-ul în perioada de garanție;

-la **Direcția .X.** - cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** cu prestații service la aparate de aer condiționat având în vedere că nu au fost prezentate procese verbale de recepție/reparație care să probeze recepția calitativă a lucrării.

Toate aceste cheltuieli au fost transmise către .X. S.A. ca fiind deductibile fiscal.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“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 se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă:

Prin Procesul verbal nr..X. /2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la **Direcția Regională .X. (.X.)** s-a constatat că ponderea de 5,44% în totalul cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile este reprezentată de achizițiile de servicii de la .X. conform **Contractului nr..X./2009** ce are ca obiect "efectuarea serviciilor de întreținere și reparații a echipamentelor de aer condiționat aflate în perioada

de post garanție precum și efectuarea serviciilor de întreținere aflate în perioada de garanție.”

Urmarea verificarilor prin sondaj, **s-a constatat că facturile nu sunt însoțite de situații de lucrări, respectiv de alte documente justificative** (au fost prezentate organului de control fișe de intervenție în care nu sunt specificate locațiile, intervențiile efectuate și nici tarifarea serviciilor efectuate), iar din Nota explicativă nr..X./2013 dată de un reprezentant al direcției de posta a rezultat că *"reparațiile, întreținerea aparatelor s-a efectuat în baza Contractului .X./2009 încheiat de .X. și transmis spre aplicare către fostul .X. cu mențiunea că nu deține alte documente în sprijin"*.

Conform contractului în tariful trimestrial stabilit sunt incluse *"contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție și post garanție, reglajele, manopera, cheltuielile deplasare la sediile achizitorului, precum și reparațiile (remediarea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte) aparatelor aflate în postgaranție. Tarifele includ și contravaloarea pieselor de schimb înlocuite"*, iar facturile vor fi emise lunar pentru fiecare subunitate din cadrul .X. S.A. și vor avea anexate toate procesele verbale care atestă reviziile efectuate în luna respectivă .

Aparatele de aer condiționat au fost achiziționate de .X. S.A. de la .X., contractele fiind încheiate la nivelul companiei, iar lucrările au fost facturate sucursalelor. Certificatele de garanție întocmite de furnizor la momentul livrării prevăd că *"SC .X. SRL asigură buna funcționare a produselor livrate atât în perioada de garanție cât și în perioada de postgaranție. În perioada de garanție furnizorul suportă în totalitate contravaloarea manoperei și a pieselor de schimb, numai în vederea înlăturării defectelor de fabricație. În perioada de postgaranție se vor asigura contra cost, piesele de schimb și service-ul necesar."* Conform certificatelor de garanție aparatele de aer condiționat, aflate în gestiunea Direcției Regionale .X., au o perioadă de garanție de 3 ani începând cu data de .X./2006 până la data de .X./2009.

Prin completarea la Nota explicativă, dată de un alt reprezentant al direcției regionale, anexată în copie la dosarul cauzei, se precizează că pentru Direcția .X. s-au achiziționat servicii de întreținere și reparații pentru un număr de .X. aparate de aer condiționat, iar formularele de revizie/reparații au stat la baza acordării vizei „*Bun de plată*” pentru facturile nr..X./2009 și nr..X./2009.

Prin Procesul verbal nr..X./ 2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la **Direcția Regională .X. (.X.)** s-a constatat că în anul 2009 s-au înregistrat cheltuieli cu service-ul asigurat de .X. pentru aparatele de aer condiționat, în valoare de .X. lei, în baza :

-facturii fiscale nr..X./2009, în valoare de .X. lei, cu TVA în suma de .X. lei reprezentând service la un număr de .X. buc.;

-facturii fiscale nr..X./2009 in valoare de .X. lei cu un TVA de .X. lei reprezentând service la un număr de .X. buc.

Service-ul a fost asigurat in baza Contractului nr..X./ 2007, ce are ca obiect lucrări de intretinere si reparatii a echipamentelor de aer conditionat aflate in perioada de postgarantie si efectuarea lucrarilor de intretinere a echipamentelor de aer conditionat aflate in perioada de garantie.

Tariful trimestrial pentru efectuarea acestor servicii include contravaloarea tuturor operatiunilor de intretinere pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garantie, reglajele, manopera, cheltuielile deplasare la sediile achizitorului, precum si reparatiile (remedierea defectiunilor constatate si inlocuirea pieselor defecte) la aparatele aflate in postgarantie, precum și piesele de schimb inlocuite.

Aparatele de aer condiționat au fost achiziționate de .X. S.A. de la .X., contractele fiind încheiate la nivelul companiei, iar lucrările au fost facturate sucursalelor. Certificatele de garantie prevăd că „*SC .X. SRL asigura buna functionare a produselor livrate atat in perioada de garantie cat si in perioada de post garantie. In perioada de garantie furnizorul suporta in totalitate contravaloarea manoperei si a pieselor de schimb, numai in vederea inlaturarii efectelor de fabricatie. In perioada de post garantie se vor asigura contra cost, piesele de schimb si service-ul necesar.*”

Conform certificatelor de garantie, aparatele de aer conditionat aflate in gestiunea Directiei Regionale .X. au o perioada de garantie de 3 ani incepand cu data de .X./2006.

Prin punctul de vedere exprimat, reprezentantul .X. - Directia logistica sustine ca s-au respectat prevederile din contractele incheiate de .X. cu .X. S.A..

Organele de inspectie fiscala au constatat ca art.2 lit.e) din Legea nr.449/2003 privind vanzarea produselor si garantiilor asociate de acestora, cu modificarile si completarile ulterioare, defineste termenul de “*garantie -orice angajament asumat de vanzator sau producator fata de consumator, fara solicitarea de costuri suplimentare de restituire a pretului platit de consumator, de reparare sau de inlocuire a produsului cumparat, daca acesta nu corespunde conditiilor enumerate in declaratiile referitoare la garantie sau in publicitatea aferenta*”, iar art.19 și 20 din același act normativ se precizează că garantia este obligatorie din punct de vedere juridic pentru ofertant și trebuie sa precizeze elementele de identificare ale produsului, termenul de garantie, modalitatile de asigurare a garantiei – intretinere, reparare, inlocuire denumirea si adresa vanzatorului si ale unitatii specializate de service, **iar din clauzele certificatelor de garantie rezulta ca service-ul se va asigura contra cost numai in perioada de postgarantie.**

Ca urmare, in baza art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003

cheltuielile cu service-ul in suma de .X. lei efectuate in perioada de garantie nu au fost acceptate ca deductibile fiscal.

Prin **Procesul verbal nr..X./2013** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la **Direcția Regională .X.** s-a constatat că în perioada martie – iulie 2009 s-au înregistrat cheltuieli cu service-ul asigurat de .X. pentru aparatele de aer conditionat in valoare de .X. lei (din care TVA in cuantum de .X. lei), în baza :

- facturii fiscale .X./2009, in valoare de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei;
- facturii fiscale .X./2009 in valoare de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei.

Din mențiunile înscrise pe facturi rezultă că service-ul a fost asigurat în baza **Contractului nr..X./2009**, având ca obiect efectuarea lucrărilor de intretinere a echipamentelor de aer conditionat aflate in perioada de garantie.

Tariful trimestrial pentru efectuarea acestor servicii include contravaloarea tuturor operatiilor de intretinere pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garantie.

Ca urmare, organele de inspectie nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei cu service-ul asigurat efectuat in peioada de garantie a echipamentelor de .X. in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, prin **Procesul verbal nr..X./2013** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la **Direcția .X.** s-a constatat că în anul 2009 s-au înregistrat cheltuieli cu service-ul asigurat de .X. pentru aparatele de aer conditionat in valoare de .X. lei.

Conform **contractului nr..X./2009**, .X. efectuează lucrări de întreținere și reparații pentru echipamente de aer condiționat aflate in perioada de postgarantie, precum si servicii de intretinere a echipamentelor de aer condiționat aflate in perioada de garanție.

Pentru *instalațiile de aer condiționat aflate in perioada de postgarantie*, prestatorul trebuie sa asigure efectuarea operațiilor de întreținere si reparare, trimestrial, la sediul beneficiarului (punctele de amplasare ale echipamentelor).

Pentru *instalațiile de aer condiționat aflate in perioada de garanție*, prestatorul trebuie sa asigure efectuarea operațiilor de întreținere trimestrial, la sediul beneficiarului (punctele de amplasare ale echipamentelor).

La capitolul 2 din contract „obiectul contractului” se prevede că în cadrul abonamentului trimestrial, reparațiile (remedierea defecțiunilor constatate si inlocuirea pieselor defecte) se vor efectua ori de cate ori este nevoie, la solicitarea scrisa a beneficiarului, reparațiile (remedierea defecțiunilor constatate si inlocuirea pieselor defecte) pentru echipamentele de aer condiționat aflate in perioada de postgarantie fiind gratuite.

Pe parcursul unui trimestru, prestatorul va efectua 1 (una) revizie fiecărui aparat, iar în cadrul reviziilor prestatorul se obliga sa urmatoarele operatii:

- verificarea funcționalității aparatelor și garantarea acestora inclusiv în cazul variațiilor tensiunii rețelei de alimentare a aparatelor ;
- curățarea filtrelor, aparatelor exterioare;
- curățarea (degresarea) vaporizatorului, condensatorului;
- verificarea termosondelor, capacității de încălzire-răcire, temperaturii pe condensator și vaporizator, tuturor parametrilor funcționali conform specificației fabricantului;
- verificarea presiunii freonului și suplimentarea acestuia în cazul pierderilor;
- remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte.

Constatările cu privire la natura defecțiunilor și remedierea acestora vor face obiectul unui Proces Verbal de revizie/reparație, încheiat între beneficiar și prestator, prestatorul trebuind să asigure piesele de schimb pentru echipamente.

Tariful aferent reviziei trimestriale, același indiferent de capacitatea aparatului de aer condiționat este .X., fără TVA, pentru fiecare aparat de aer condiționat. Tariful aferent reviziei trimestriale și include contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție sau postgaranție, reglaje, manopera, cheltuieli deplasare la sediile beneficiarului etc., reparațiile fiind gratuite pentru aparatele aflate în postgaranție, precum și contravaloarea pieselor de schimb.

Facturile se vor întocmi lunar și vor avea anexate toate procesele verbale care atestă reviziile efectuate în luna respectivă.

Direcția regională a înregistrat cheltuielile cu întreținerea și reparațiile aparatelor de aer condiționat, iar din analiza documentelor justificative prezentate (contracte, facturi, liste revizie aparate de aer condiționat, formulare revizie) s-au constatat următoarele:

Facturile fiscale au înscris la denumirea produselor sau a serviciilor "SERVICE .X. ", valoarea facturii rezultând din înmulțirea numărului de aparate cu prețul unitar prevăzut în contract.

Facturile sunt însoțite de documente justificative constatând în :

- „tabel cu aparatele de aer condiționat la care s-a efectuat service Trimestrial”, în care este trecut oficiul .X., aparatele de aer condiționat revizuite (.X. sau .X.), numărul aparatelor de aer condiționat din fiecare subunitate .X. la care s-au înregistrat revizii;

- **"Formular de revizie/reparație", în care sunt înscrise următoarele date:** subunitățile .X. la care s-au efectuat revizii tehnice, reprezentantul prestatorului și al beneficiarului, data, numărul de aparate de AC structurat pe capacitate(.X. sau .X.), lucrările efectuate și defectele constatate.

In luna februarie 2009 direcția regională a înregistrat factura nr..X./2009 emisă de .X. reprezentând contravaloarea service .X. pentru .X. buc. la un preț unitar de .X./buc, conform **contract nr..X./2009**, precum și factura nr..X.

prin care se storneaza cantitatea de .X. buc. service .X. , ramanand astfel facturat service .X. pentru .X. buc. aparate de aer conditionat.

In documentele justificative anexate la aceste facturi, si anume in „*formularul de revizie /reparatie*” sunt menționate oficiile postale unde s-a efectuat revizia tehnica, reprezentantul prestatorului si al beneficiarului, data intocmirii, adresa oficiului postal, numarul de aparate structurat pe capacitate (.X. sau .X.) si lucrarile efectuate, iar la rubrica „*lucrari efectuate*” este înscris „*revizia tehnica a aparatelor de aer conditionat conform contract*”. De asemenea, există și formulare in care aceasta rubrica nu este completata: exemplu: formularul din data de 11.02.2009 de la oficiul .X., din str..X., nr. .X.; formularul din data de 12.02.2009 de la oficiul .X., din str..X., nr. .X.. Unele formulare nu sunt datate, necunoscându-se data la care a fost efectuata revizia/reparatia: exemplu: formularul de la oficiul .X., din str.Mihalache Ion; formularul de la oficiul .X., din str..X., nr..X.,etc..

In **luna septembrie 2009** direcția regională a inregistrat factura nr..X./2009 emisa de .X. reprezentand contravaloare service .X. pentru .X. buc. la un pret unitar de .X./buc. conform Contract nr..X./2009.

In documentele justificative anexate la factura, si anume in „formularul de revizie /reparatie” sunt menționate, in general, oficiile postale unde s-a efectuat revizia tehnica, reprezentantul prestatorului si al beneficiarului, data intocmirii, adresa oficiului postal, numarul de aparate structurat pe capacitate (.X. sau .X.) si lucrarile efectuate. In general, la rubrica „lucrari efectuate” este înscris „ revizia tehnica a aparatelor de aer conditionat conform contract”, dar mai sunt si formulare in care la aceasta rubrica nu există mențiuni.

Există formulare in care rubrica cu data efectuării reviziei nu este completata: exemplu: formularul de la oficiul .X., din str..X.; formularul de la oficiul .X., din str..X., nr.X.

Există formulare in care s-au înscris si defectele constatate, de exemplu : formularul din data de 19.08.2009 de la oficiul .X. nr..X. – Banca, bulevardul .X., unde defectele constau în „lipsa freon (incarcat 1,5 kg) si condensator defect 30 mf.; formularul din data de 31.08.2009 de la oficiul .X. nr.X. – soseaua .X. nr. .X., unde defectul este compresor ars .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat:

Din analiza formularelor de revizie prezentate de agentul economic a rezultat că **nu toate formularele de revizie prezintă operațiunile efectiv prestate de .X. , deși contractul le-a nominalizat.** Astfel, potrivit contractului de servicii din anul 2009, în cadrul reviziilor, prestatorul se obligă să efectueze verificarea funcționalității aparatelor și garantarea acesteia inclusiv în cazul variațiilor tensiunii rețelei de alimentare a aparatelor, curățarea filtrelor, aparatelor exterioare, curățarea (degresarea) vaporizatorului, condensatorului, verificarea termosondelor, capacității de încălzire-răcire, temperaturii pe condensor și vaporizator, tuturor parametrilor funcționali conform specificației fabricantului, verificarea presiunii freonului și

suplimentarea acestuia în cazul pierderilor, remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte;

Deși în ontractul nr..X./2009 s-a prevăzut întocmirea de **proces verbale de recepție/revizie pentru recepția calitativă a lucrărilor, aceste documente nu au fost întocmite**, considerându-se probabil că formularele de revizie țin loc proceselor verbale de recepție a lucrărilor cu toate ca din conținutul contractului.

Prețul plătit de beneficiar prestatorului .X. sub formă de tarif a fost stabilit în funcție de numărul aparatelor de aer condiționat și nu în funcție de lucrările efectiv prestate și necesare raportate la perioada de garanție sau postgaranție. Potrivit contractului de servicii, tarifele negociate au inclus obligatoriu efectuarea de către .X. a operațiunilor: verificarea funcționalității aparatelor și garantarea acesteia inclusiv în cazul variațiilor tensiunii rețelei de alimentare a aparatelor, curățarea filtrelor, aparatelor exterioare, curățarea (degresarea) vaporizatorului, condensatorului, verificarea termosondelor, capacității de încălzire-răcire, temperaturii pe condensor și vaporizator, tuturor parametrilor funcționali conform specificației fabricantului, verificarea presiunii freonului și suplimentarea acestuia în cazul pierderilor, remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte. Achitarea integrală a tarifului a presupus efectuarea de către prestator a tuturor operațiunilor enumerate în contract în cadrul fiecărei revizii semnate de cele două părți, iar exemplele prezentate referitoare la formularele de revizie întocmite pentru aparatele de aer condiționat aparținând oficiilor .X. au aratat ca acestea încalcă această prevedere contractuală.

Listele d revizie atașate facturilor fiscale emise de .X. și **tabelele cu aparatele de aer condiționat la care s-a efectuat service**, atașate facturilor fiscale emise de .X. în anul 2009, nu dobândesc calitatea de documente justificative, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității, nr.82/1991 republicată.

Ca urmare, direcția regională a înregistrat în anul 2009 cheltuieli cu **service** facturat de .X. , pe care le-a transmis către .X. S.A. ca fiind deductibile fiscal, fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunilor, astfel că nu au fost acceptate la deducere **cheltuielile în sumă de .X. lei.**

De asemenea, **in luna aprilie 2009** direcția regională a înregistrat in evidenta contabila factura nr..X./2009, emisa de .X. reprezentand contravaloare instalare .X. bucati, conform ofertei nr..X./2009, in valoare de .X. lei. Ca documente justificative atasate facturii s-au prezentat un referat prin care se cere aprobarea montarii unui numar de .X. aparate de aer conditionat in noua locatie a .X. nr..X. si anexa nr..X./2009 emisa de .X. cu pretul pentru montaj. Avand in vedere ca lucrarea de montaj presupunea montarea unor echipamente intr-o noua locatie, pentru veridicitatea executarii acesteia **trebuia sa existe un proces verbal de predare primire, un proces verbal**

de punere in functiune din care sa rezulte ca aceste echipamente in numar de .X. avand seriile si numerele au fost montate in noua locatie a Oficiul .X. nr..X..

Din documentele puse la dispozitie, atasate facturii mai sus mentionate s-a constatat ca nu exista un document semnat de ambele parti din care sa rezulte ca aceste lucrari au fost executate si in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) si lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuielile în sumă de .X. lei**, înregistrate de **Direcția .X.** cu prestațiile facturate de .X. , sunt nedeductibile fiscal.

Astfel, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Potrivit celor prezentate mai sus reiese că Direcția Regională .X. (.X.) a înregistrat cheltuieli cu service-ul asigurat de .X. pentru aparatele de aer conditionat, in valoare de .X. lei, în baza **Contractului nr..X./ 2007** ce are ca obiect lucrări de intretinere si reparatii a echipamentului de aer conditionat aflat in perioada de postgarantie si efectuarea lucrarilor de intretinere a echipamentului de aer conditionat aflat in perioada de garantie, în baza unui abonament trimestrial. Tariful trimestrial include contravaloarea tuturor operatiunilor de intretinere pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garantie, reglajele, manopera, cheltuielile deplasare la sediile achizitorului, reparatiile (remediarea defectiunilor constatate si intocmirea pieselor defecte) la aparatele aflate in post garantie, precum și piesele de schimb inlocuite.

Conform certificatelor de garantie „*SC .X. SRL asigura buna functionare a produselor livrate atat in perioada de garantie cat si in perioada de post garantie. In perioada de garantie furnizorul suporta in totalitate contravaloarea manoperei si a pieselor de schimb, numai in vederea inlaturarii efectelor de fabricatie. In perioada de post garantie se vor asigura contra cost, piesele de schimb si service-ul necesar.*”

De asemenea, Direcțiile Regionale .X. (.X.), .X. și .X. au înregistrat cheltuieli cu service-ul asigurat de .X. pentru aparatele de aer conditionat în baza **Contractului nr..X./2009**, în care la capitolul 2 „*obiectul contractului*” se prevede că în cadrul abonamentului trimestrial, reparațiile (remediarea defectiunilor constatate si inlocuirea pieselor defecte) se vor efectua ori de cate ori este nevoie, la solicitarea scrisa a beneficiarului, reparațiile (remediarea defectiunilor constatate si inlocuirea pieselor defecte) pentru echipamentele de aer condiționat aflate in perioada de postgarantie fiind gratuite.

În toate cazurile au fost prezentate drept documente justificative „*tabel cu aparatele de aer conditionat la care s-a efectuat service Trimestrial*” și „*Formular de revizie/reparatie*”, în care sunt înscrise subunitățile .X. la care s-au efectuat revizii tehnice, reprezentantul prestatorului și al beneficiarului, data, numărul de aparate de aer condiționat structurat pe capacitate (.X. sau .X.), iar la rubrica „*lucrari efectuate*” fie este înscrisă mențiunea „*revizia tehnica a aparatelor de aer conditionat conform contract*”, fie această rubrică nu este completată.

Se reține că deși prin contractele încheiate este prevăzută încheierea Procesului Verbal de revizie/reparație în care să se consemneze constatările cu privire la natura defecțiunilor și remedierea acestora nu au fost prezentate astfel de documente.

Totodată, referitor la tariful acestor servicii se reține că din contracte rezultă că acesta a fost stabilit în funcție de numărul aparatelor de aer condiționat și nu în funcție de serviciile ce urmează a fi prestate.

Mai mult, tarifele stabilite includ și contravaloarea pieselor de schimb înlocuite, în condițiile în care la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție acestea se suportă de către vânzător.

Se reține că efectuarea unora dintre serviciile menționate în cele două contracte la aparatele de aer condiționat în perioada de garanție (*curatarea(degresarea) vaporizatorului, condensatorului etc.*) presupun ruperea sigiliului ceea ce conduce la pierderea garanției.

Or, conform prevederilor art.10 din OG nr.21/1992 privind protecția consumatorului :

“Drepturile consumatorilor, la încheierea contractelor, sunt:

[...]

e) de a li se asigura service-ul necesar și piese de schimb pe toată durata medie de utilizare a produsului, stabilită în documentele tehnice normative sau declarată de către producător ori convenită de părți;”

și potrivit art.12 din același act normativ:

“(1) Consumatorii au dreptul de a pretinde vânzătorilor sau prestatorilor de servicii remedierea ori înlocuirea gratuită a produselor și serviciilor obținute, precum și despăgubiri pentru pierderile suferite ca urmare a deficiențelor constatate în cadrul termenului de garanție sau de valabilitate. După expirarea acestui termen, consumatorii pot pretinde remedierea sau înlocuirea produselor/serviciilor care nu pot fi folosite potrivit scopului pentru care au fost realizate, ca urmare a unor vicii ascunse apărute pe durata medie de utilizare a acestora.

(2) Vânzătorul sau prestatorul de servicii suportă toate cheltuielile legate de aceste deficiențe, situație care nu îl exonerează de răspundere pe producător în relația cu acesta.”

La art.17 din același act normativ se prevede că :

“În cadrul termenului de garanție, prestatorii de servicii asigură toate operațiunile necesare remedierii deficiențelor constatate la serviciile prestate sau înlocuirii produselor utilizate în cadrul serviciilor respective, inclusiv transportul, manipularea, diagnosticarea, expertizarea, demontarea, montarea și ambalarea acestora.”

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că la achiziția bunurilor de folosință îndelungată, în spetă aparate de aer condiționat, acestea sunt însoțite de certificate de garanție pe un termen limitat (în acest caz de 3 ani) și cumpărătorii beneficiază de remedierea sau înlocuirea gratuită a produselor, precum și despăgubiri pentru pierderile suferite ca urmare a deficiențelor constatate în cadrul termenului de garanție sau de valabilitate. Astfel, vânzătorul asigură toate operațiunile necesare remedierii deficiențelor sau înlocuirii produselor reclamate în cadrul termenului de garanție, respectând dreptul consumatorului ca urmare a încheierii contractului de achiziție a bunurilor, prevăzut prin Legea nr.296/2004 privind Codul Consumatorului.

Ca urmare, se reține că încheierea unor astfel contracte de service pentru aparatele de aer condiționat care se aflau în perioada de garanție nu este justificată decât în situația în care se face dovada, cu documente, că s-a pierdut garanția ca urmare a încălcării condițiilor prevăzute în certificatele de garanție.

Astfel, având în vedere că nici la inspecția fiscală și nici la contestație .X. S.A. nu prezintă o situație clară a aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție, respectiv postgaranție, ce au făcut obiectul contractelor încheiate, cu defalcarea pe locații, pe tipuri și mărci de aparate, și, de asemenea, nu prezintă documente la facturile fiscale emise de prestator, mai concret procese verbale de revizie/reparație din care să rezulte natura serviciilor prestate, locația, tipul aparatelor, numărul aparatelor la care s-au prestat aceste servicii (și care să fie în concordanță cu numărul de aparate înscris în facturi, respectiv existent în gestiunea .X. S.A.) sau alt document din care să rezulte recepția calitativă a serviciilor prestate așa cum se prevede în contractele încheiate nu este justificată prestarea efectivă a acestor servicii.

Deși contestatara susține că a avut montate aparate de aer condiționat în officii .X. cu uși deschise nu probează cu documente care sunt aparatele de aer condiționat pentru care a pierdut garanția din cauza deficiențelor de exploatare impuse de funcționarea locațiilor unde respectivele aparate de aer

condiționat au fost amplasate organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului.

De asemenea, în ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia *“numai pe unele fișe nu erau trecute lucrările sau data efectuării acestora”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că și în situația în care toate fișele ar fi prezentat data și lucrările efectuate acestea trebuiau confirmate de procesele verbale de revizie/reparație recepționate de beneficiar or, la dosarul cauzei nu sunt prezentate astfel de documente.

Totodată, se reține și faptul că necesitatea serviciilor de întreținere și remediere la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție nu este justificată, .X. S.A neprezentând documente din care să reiasă numărul de astfel de echipamente la care a pierdut garanția, precum și cauzele care au condus la pierderea garanției, în perioada de garanție revizia și eventuala înlocuire a pieselor din culpa vânzătorului sau a unei erori de fabricație fiind, în general, gratuite.

În ceea ce privește cheltuielile reprezentând contravaloare instalare a unui număr de .X. aparate de aer condiționat în valoare de .X. lei, în luna aprilie 2009, se reține că, de asemenea nu au fost prezentate documente justificative pentru lucrarea de montaj într-o nouă locație, respectiv **proces verbal de predare primire, respectiv proces verbal de punere în funcțiune** din care să rezulte ca aceste echipamente au fost montate la Oficiul .X. nr..X.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2009.

11. Referitor la cheltuielile cu serviciile medicale prestate de Centrul de Diagnostic .X. și SC .X. , în sumă de .X. lei stabilite ca nedeductibile fiscal Direcțiile Regionale .X. , .X. , .X., .X., .X. , .X. , .X. și Sucursala Transport, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care, fie nu s-au prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor medicale

pentru numărul total al persoanelor salariate, fie vaccinurile antigripale nu intră în categoria bolilor profesionale prevăzute de lege.

Perioada verificată: 2009 – 2012.

În fapt, au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile contravaloarea serviciilor medicale prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, în cuantum de .X. lei, astfel:

La Direcția Regională .X. - suma de .X. lei reprezentând servicii medicale care nu au fost justificate cu rapoarte de activitate sau alte materiale corespunzătoare pentru numărul de personal consemnat în anexele la Notele debitare, neacceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele meteoologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La Direcția .X. - suma de .X. lei reprezentând servicii medicale, neacceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La Direcția Regională .X. - suma de .X. lei neacceptată la deducere conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La Direcția Regională .X. - suma de .X. lei și suma de .X. lei neacceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele meteoologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La Direcția Regională .X. - suma de .X. lei reprezentând servicii medicale pentru care nu s-a justificat încadrarea acestora în categoria cheltuielilor pentru protecția muncii conform HG nr. .X.5/2007, neacceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La Direcția .X.

- suma de .X. lei reprezentând servicii medicale pentru care nu s-a justificat încadrarea acestora în categoria cheltuielilor pentru protecția muncii conform HG nr. .X./2007, neacceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei neacceptată la deducere conform prevederilor art.21 alin.(1) lit.b) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.25 din HG nr.44/2004 privind Normele meteoologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții impuse de lege, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

De asemenea, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ:

“(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;”

În explicitarea prevederilor citate la art.21 alin.(4) lit.f), legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ce nu au la bază documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

“b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;”

Prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la pct.25 și pct.26, se prevede:

“25. Intră sub incidența acestei prevederi cheltuielile efectuate în acest scop, în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecție a muncii, stabilite conform legislației în materie.

26. Intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

Conform prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu serviciile medicale efectuate de direcțiile regionale .X. sunt deductibile fiscal numai dacă acestea au fost efectuate potrivit legii fiscale, respectiv pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale în condițiile în care specificul activității se încadrează în unul din domeniile pentru care se impune respectarea normelor pentru protecția muncii prevăzută de legislația în materie.

Din constatări rezultă că în cazul **cheltuielilor cu serviciile medicale înregistrate de Direcțiile Regionale .X. , .X. și .X., precum și Sucursala Transport**, nu au fost acceptate la deducere din motivele:

Conform constatărilor din Procesul verbal nr..X. /2014, **Direcția Regională .X.** a prezentat facturi ce au înscrisă mențiunea „*contravaloare abonament conform contract*” ce au atașate anexe în care se menționează „*contravaloare abonament conform contract*” specificându-se doar un număr de angajați, respectiv servicii vaccinare antigripala. Facturile nu au anexate tabele cu persoanele pentru care s-au efectuat serviciile medicale și nu se precizează dacă încadrarea serviciilor în categoria cheltuielilor pentru protecția muncii și a bolilor profesionale este în concordanță cu legislația legală în vigoare.

Potrivit constatărilor din Procesul verbal nr..X./2013, **Direcția Regională .X.** a înregistrat contravaloare abonament pe lunile februarie, martie și mai 2010, reprezentând prestări servicii medicale (investigații/consultații de medicina muncii, control medical periodic, supravegherea stării de sănătate a angajaților, examene medicale de adaptare) fără respectarea prevederilor art.21 alin.2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.25 din HG nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin Procesul verbal nr..X./2013 încheiat la **Sucursala Transport** nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile medicale fără respectarea prevederilor legale privind protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale prevăzute de OMMSS și MSF nr.508/933/2002.

De asemenea, prin Procesul verbal nr..X./ 2013, **Direcția .X.** s-a constatat că în luna ianuarie 2009 a înregistrat factura nr..X./2009 în valoare de .X. lei, constând în prestarea de „*3 servicii de imunizare antigripala în ianuarie 2009 cf.ctrl.101/6317/23.10.2008*”, iar în anexa însoțitoare la factura, denumită centralizator investigații realizate sunt prezentate explicații în sensul că s-au efectuat 3 servicii de vaccinare antigripala la pretul unitar de .X. lei/vaccin la OJP .X.- .X. vaccin și la OJP .X. -.X. vaccinuri, fără a fi menționate persoanele care au fost vaccinate, fără a exista o listă cu acestea și semnatura lor.

Astfel, cheltuielile pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale sunt cheltuielile prevăzute de Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul MMSS nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii și HG nr. .X.5/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, cu modificările și completările ulterioare.

La art.3 din Ordinul MMSS nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii se prevede:

“Normele generale de protecție a muncii sunt obligatorii pentru toate activitățile din economia națională și se difuzează celor interesați prin Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru Protecția Muncii - I.N.C.D.P.M. .X..”

Și la art.2 din HG nr. .X.5 din 11 aprilie 2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, se prevede:

“În sensul prezentei hotărâri, supravegherea sănătății lucrătorilor reprezintă totalitatea serviciilor medicale care asigură prevenirea, depistarea, dispensarizarea bolilor profesionale și a bolilor legate de profesie, precum și menținerea sănătății și a capacității de muncă a lucrătorilor.”

Legislația în materie prevede că sunt boli profesionale în sensul art.5 lit.h) din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006 *„afecțiunile care se produc ca urmare a exercitării unei meserii sau profesii, cauzate de factori nocivi fizici, chimici sau biologici, caracteristici locului de muncă, precum și de suprasolicitarea diferitelor organe sau sisteme ale organismului în procesul de muncă”*.

Astfel, potrivit art.34 din același act normativ declararea bolilor profesionale este obligatorie și se efectuează de către medicii din cadrul autorităților de sănătate publică teritoriale și a municipiului .X., pe baza procesului-verbal de cercetare.

Cercetarea cauzelor îmbolnăvirilor profesionale, în vederea confirmării sau infirmării lor, precum și stabilirea de măsuri pentru prevenirea altor îmbolnăviri se efectuează de către specialiștii autorităților de sănătate publică teritoriale, în colaborare cu inspectorii din inspectoratele teritoriale de muncă.

Ordinul 508/933/2002 în anexa 2, la poziția 56, stabilește hepatitele toxice cauzate de noxe profesionale (substanțe chimice hepatotoxice) ca fiind boli profesionale cu declarare obligatorie.

În aceeași anexă, la poziția 73, sunt înscrise ca boli profesionale și bolile infecțioase și parazitare cauzate de noxe profesionale (agenți biologici clasificați în anexa nr. 38 din ordin).

În categoria bolilor infecțioase sunt înscrise hepatitele provocate de virusul hepatitei A, B, C, D și pentru care există vaccinuri, după cum prevede actul normativ.

Potrivit art.11 lit. b) din Ordinul nr.508/933/2002 și art.5 alin.(1) din HG 355/2007, angajatorul trebuie să se aplece în posesia unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor. Dacă rezultatele evaluărilor riscurilor profesionale relevă existența unui risc privind sănătatea angajaților angajatorul trebuie să ia măsurile necesare pentru supravegherea medicală adecvată, în

conformitate cu prevederile art.528 alin.(1) din Ordinul 508/933/2002. La alin.(2) al aceluiași articol se precizează că fiecare angajat trebuie să fie supravegheat medical corespunzător înainte de expunerea profesională și în continuare periodic, făcând astfel posibilă aplicarea directă a măsurilor de medicină generală și de medicina muncii.

Conform prevederilor aceluiași ordin, **dacă este cazul, angajatorii trebuie să pună la dispoziția angajaților vaccinuri eficiente pentru a fi imunizați împotriva agenților biologici la care sunt expuși sau riscă să fie expuși în procesul de muncă.**

De asemenea, se reține că protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă este reglementată de HG nr.1092/2006 privind protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă.

Potrivit art.8 alin.(1) din HG nr.1092/2006, pentru orice activitate susceptibilă să prezinte un risc de expunere la agenți biologici, angajatorul trebuie să determine natura, nivelul și durata de expunere, pentru a se putea evalua orice risc pentru sănătatea și securitatea lucrătorilor și pentru a se putea stabili măsurile ce trebuie luate.

În conformitate cu dispozițiile art.9 din HG nr.1092/2006 evaluarea riscurilor profesionale se efectuează pe baza tuturor informațiilor existente. Dacă rezultatele evaluării riscurilor profesionale relevă existența unui risc pentru securitatea sau sănătatea lucrătorilor, angajatorul trebuie să pună la dispoziția inspectorului de muncă și a medicului de medicina muncii, la cererea acestora, informațiile prevăzute de art.13, și anume:

- a) rezultatele evaluării riscurilor profesionale;
- b) activitățile în cursul cărora lucrătorii au fost sau pot fi expuși la agenți biologici;
- c) numărul de lucrători expuși;
- d) numele și competența persoanei responsabile cu sănătatea și securitatea la locul de muncă;
- e) măsurile de protecție și de prevenire luate, inclusiv procedeele și metodele de lucru;
- f) un plan de urgență pentru protecția lucrătorilor împotriva expunerii la un agent biologic din grupa 3 sau 4, în cazul unei defectări a izolării fizice.

Totodată, potrivit art.14 din HG nr.1092/2006 angajatorul are obligația să informeze imediat autoritatea de sănătate publică județeană sau a municipiului .X. și medicul de medicina muncii cu care are relație contractuală despre orice accident sau incident care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic care ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă. Dacă este cazul, **angajatorii trebuie să pună la dispoziția lucrătorilor vaccinuri eficiente, dacă aceștia nu sunt încă imunizați împotriva agentului biologic la care ei sunt sau pot fi expuși.**

În cazul în care se confirmă că un lucrător prezintă o infecție și/sau o boală care ar fi putut rezulta din expunerea la agenți biologici, medicul

de medicina muncii sau serviciul de medicina muncii aflat într-o relație contractuală cu angajatorul trebuie să propună și celorlalți lucrători care au fost expuși în mod similar să se supună supravegherii medicale; în acest caz, angajatorul efectuează o reevaluare a riscului de expunere.

Potrivit prevederilor legale incidente în materie, **în ceea ce privește serviciile de vaccinare antigripală** se reține că nu s-au prezentat documente privind evaluări ale riscului asupra sănătății lucrătorilor, în conformitate cu Ordinul nr.508/933/2002 și din HG nr. .X.5/2007, sau a vreunei informări către autoritatea de sănătate publică județeană sau a municipiului .X. și medicul de medicina muncii cu care are relație contractuală despre orice accident sau incident care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic ce ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă, în conformitate cu legislația în vigoare, facturile emise de prestator nefiind însoțite de documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor.

De asemenea, se reține și aspectul conform căruia direcțiile regionale .X. și Sucursala Transport mai sus invocate nu au prezentat documente care să justifice că aceste servicii pot fi considerate servicii de medicina muncii în conformitate cu prevederile legale în materie, anterior citate .

Totodată, nu au fost prezentate nici documentele prevăzute de lege care să confirme existența unor accidente sau incidente care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic ce ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă, astfel că nu se justifică nici necesitatea achiziționării unor astfel de servicii.

În concluzie, cheltuielile cu serviciile medicale, inclusiv cu vaccinarile antigripale nu sunt justificate cu documente care să facă dovada că acestea sunt în conformitate cu prevederile legale specifice de medicina muncii și nici necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile medicale înregistrate de Direcțiile Regionale .X. , .X. și .X. nu au fost acceptate la deducere pe motiv că, fie nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv dosarul medical, în cazul cheltuielilor înregistrate de **Direcția .X.**, fie s-au transmis cheltuieli pe bază de nota debitare/creditare pentru un număr de personal mai mare decât numărul prevăzut de abonamente în cazul **Direcțiilor Regionale .X. și .X.** pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea acestor servicii.

Se reține că potrivit prevederilor art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare *"[...] contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii*

prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”,

[...]

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”, înregistrările în evidența contabilă efectuându-se cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

În vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor la calculul profitului impozabil este necesară justificarea cu documente a prestării serviciilor medicale.

Ca urmare, din constatări se reține că pentru cheltuielile cu serviciile medicale mai sus invocate nu s-au prezentat documente justificative, respectiv dosarul medical și nu au fost prezentate documente pentru servicii efectuate pentru un număr mai mare de salariați decât cel prevăzut de abonament, astfel că în mod legal s-a efectuat aplicațiunea prevederilor art.21 alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la **cheltuielile cu serviciile medicale înregistrate de Direcțiile Regionale .X. , .X. și .X.**, neacceptate la deducere având în vedere că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a acestora se reține că în cazul cheltuielilor cu serviciile medicale înregistrate de **Direcția Regională .X.** s-au prezentat notele debitare/creditate, la acestea fiind prezentat contractul de prestări servicii și facturile. De asemenea, pentru suma de .X. lei au fost prezentate contracte, facturi, tabele nominale fără a exista confirmări ale părților contractante sau documente din care să se poată cuantifica cu certitudine aceste servicii.

Direcția Regională .X. și Direcția .X. nu a prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor medicale pentru personalul care depășește numărul prevăzut de abonamentul lunar stabilit prin contract.

Ca urmare, având în vedere că legea fiscală prevede îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea, nefiind îndeplinită una dintre condiții, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu servicii medicale, organul de soluționare reține că potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii dispoziției de măsuri contestată cheltuielile cu serviciile medicale constatate ca nedeductibile sunt în sumă de .X. lei și nu de .X. lei.

De asemenea, .X. S.A. precizează că angajații dețin avize de medicina muncii care nu se dau decât în urma unor examene medicale, fără însă ca acestea să fie atașate, argument ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că aceste cheltuieli cu serviciile medicale prestate de .X. și .X. se justifică cu procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între prestatori și .X. S.A..

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2012.

CENTRALA

12.) Referitor la cheltuielile cu serviciile de transport aerian contractate cu SC .X. SA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care prețul practicat pentru aceste servicii este cu mult mai mare decât prețul de piață practicat pentru același tip de servicii cu alte societăți de transport aerian.

Perioada verificată: 2009 - 2011.

În fapt, .X. S.A. a încheiat cu SC .X. SA, Contractul de transport aerian nr..X./2008 având ca obiect executarea serviciilor de transport aerian și handling pe toate aeroporturile prevăzute în contract, pentru care se solicită transport aerian, durata contractului fiind de 42 luni.

Potrivit prevederilor contractuale facturile reprezentând serviciile prestate se vor emite lunar până la data de 05 ale lunii calendaristice pentru prestațiile efectuate în luna precedentă, începând cu luna următoare derulării contractului și va conține anexat borderoul centralizator al curselor aeriene

efectuate în luna respectivă. Primirea și predarea expedițiilor .X. de către transportator se realizează prin verificarea etichetelor sacilor și a înscrierilor în borderoul .X. de predare-.X. . Atestarea verificărilor și a operațiunilor de predare-primire se va face prin semnarea și ștampilarea borderoului .X. . Contractul menționat anterior nu precizează dacă cursele contractate vor fi destinate exclusiv transportului de corespondența sau vor fi curse mixte.

De asemenea, în perioada 2009 - 2011, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu transport aerian și handling .X. în suma de .X. lei, pentru servicii contractate cu diverse companii (Airline .X. Ltd., Air .X., .X. etc.) care operează pe plan intern și internațional, conform cărora tarifele de transport aerian percepute pentru corespondența prioritară sunt mult mai mici decât cele percepute pentru transportul aerian contractat cu SC .X. SA. Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru transportul aerian contractat cu SC .X. SA cu cele înregistrate pentru serviciile de transport aerian corespondență prioritară contractate cu SC .X. SA.

Prin Contractul de transport aerian nr. .X./2002, încheiat cu SC .X. SA, .X. S.A. a contractat transport aerian și handling al expedițiilor .X. internaționale din România către diverse destinații din întreaga lume, reglementând condițiile derulare și decontare a activității de transport aerian al traficului .X. internațional, conform unui plan de îndrumare care stabilește aeroporturile destinație, timpii de plecare și de sosire a depeșelor .X.. Transportatorul este obligat să asigure transportul expedițiilor .X. aparținând beneficiarului în conformitate cu cantitățile estimative prezentate. Taxele datorate pentru acest transport sunt stabilite prin negociere și sunt exprimate în DST/kilogram în funcție de distanța aero.X. ă, pentru toate categoriile de .X. implicate.

Având în vedere diferențele foarte mari existente între tarifele practicate de SC .X. SA și cele practicate de SC .X. SA, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la comparare în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de piață al serviciilor de transport, luând ca punct de reper destinația .X. care, conform Contractului de transport aerian nr. .X./2002, are cel mai mare tarif de transport corespondență prioritară, respectiv .X. DST/kg., rezultând următoarele:

- în anul 2009 tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA a fost de .X. lei/kg., comparativ cu tariful practicat de SC .X. SA care este de .X. lei/kg.;
- în anul 2010 tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA a fost de .X. lei/kg., comparativ cu tariful practicat de SC .X. SA care este de .X. lei/kg.;
- în anul 2011 tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA a fost de .X. lei/kg., comparativ cu tariful practicat de SC .X. SA care este de .X. lei/kg..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat ca deductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei verificate, doar partea de

transport SC .X. SA corespunzătoare cheltuielii calculată în funcție de tariful cel mai mare perceput de SC .X. SA, diferența fiind stabilită cheltuială nedeductibilă fiscal.

Prin urmare, din totalul cheltuielilor cu transportul SC .X. SA, înregistrate de .X. S.A. în evidența contabilă aferentă perioadei 2009 - 2011 în valoare de .X. lei, au fost acceptate la deducere cheltuieli de transport în sumă de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.25 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.67 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu serviciile de transport aerian prestate de SC .X. SA, **în sumă de .X. lei.**

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține că la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

Astfel, la art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este definită noțiunea de preț de piață:

“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;”

Având în vedere diferențele foarte mari existente între tarifele practicate de SC .X. SA și SC .X. SA, în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de piață al serviciilor de transport aerian, organele de inspecție fiscală au luat ca punct de reper destinația .X. care are cel mai mare tarif de transport corespondența prioritară, respectiv .X. DST/kg..

Plecând de la definiția prețului de piață, respectiv „**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**” și având în vedere cele constatate se reține că tariful de transport practicat pentru serviciile de transport aerian și handling pe toate aeroporturile stabilit în baza Contractul de transport aerian nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SA, pentru același tip de corespondență și pentru aceeași rută având ca destinație .X. este cu mult mai mare decât de tariful practicat în relația cu SC .X. SA.

Se reține și faptul că din documentele analizate nu a rezultat că SC .X. SA ar fi prestat servicii de o calitate superioară celor prestate de alte societăți aeriene de transport.

Ca urmare, în temeiul art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Coroborat cu art.7 alin.(2) din același act normativ, privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, conform căruia:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, organele fiscale constata starea de fapt fiscală.

Totodată, conform prevederilor art.67 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului imposabil, astfel cum este definit de Codul fiscal”,* prin reîncadrarea formei tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prețul de piață al serviciilor de transport aeriene pentru același tip de corespondență prioritară, prin comparare cu tranzacții similare cu alte societăți

de transport aerian, respectiv cu SC .X. SA care practică cele mai mari prețuri pentru astfel de servicii, pe aceeași rută de transport.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia a achiziționat servicii de transport aerian și handling, prin constituirea unei Platforme de schimb aerian pe Aeroportul Internațional ".X." .X. - .X. sau Aeroportul Internațional ".X." .X. - .X., unde operează avioane special destinate pentru transportul expedițiilor .X., nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că realizarea acestui obiectiv nu trebuie să presupună cheltuieli suplimentare nejustificate, prin achitarea unui preț de transport al corespondenței prioritare mult mai mare decât cel practicat în relația cu alte societăți de transport aerian .X. S.A. neprezentând documente din care să rezulte că prin practicarea unor costuri de transport mai mari la utilizarea acestei platforme aeriene a avut loc optimizarea timpilor de circulație pe aceeași rută, majorarea cantitativă și calitativă a corespondenței transportate, optimizarea conexiunilor cu regiunile neconectate direct la platformă, extinderea ariei geografice a trimiterilor externe și interne etc. comparativ cu costurile mai mici practicate de SC .X. SA pentru același tip de corespondență, pe aceleași rute, funcție de cantitățile de corespondență.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009-2011.

13. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile contractate cu SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care nu se justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii.

Perioada verificată: ianuarie 2009 – iunie 2011.

În fapt, la data de 14.08.2008, .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X., în calitate de prestator, Contractul de prestari servicii nr..X., pe o perioadă de 4 ani ce are ca obiect prestarea pentru .X. S.A. a serviciilor de întreținere curățenie, inspecție tehnică de obținere a avizelor ISCIR,

managementul activității și personalului de întreținere și curățenie, dezinfecție - dezinsecție – deparazitare și dezăpezire.

Tariful lunar a contractului achitat sub formă de abonament lunar are componentele:

- servicii de întreținere clădiri;
- management tehnic;
- servicii întreținere curățenie.

Având în vedere că toate aceste servicii s-au prestat cu personalul detașat de la .X. S.A., beneficiarul suportând costurile cu salariile și alte drepturi salariale ale acestuia, precum și contravaloarea consumabilelor, materialelor și pieselor de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje, s-a constatat că tranzacția nu a avut un scop economic, întrucât:

- externalizarea serviciilor de întreținere clădiri și management tehnic către .X. a prezentat pentru .X. S.A. un cost de .X. lei;
- serviciile externalizate sunt efectuate de personalul .X. S.A. detașat către UTI;
- costurile .X. S.A. cu personalul detașat pe perioada derulării contractului ar fi fost de .X. lei;
- conform prevederilor contractuale .X. S.A. suportă costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuielile în sumă de .X. lei** (.X. lei - .X. lei) cu prestările de servicii efectuate de .X. nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.**”*

Se reține că la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, conform prevederilor conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu 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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că deși obiectul Contractului de prestari servicii nr..X./2008, încheiat între .X. S.A. în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, constă în servicii de mentenanță și întreținere a instalațiilor, servicii de curățenie, servicii de inspecție tehnică de obținere a avizelor ISCIR pentru instalațiile deținute de beneficiar, managementul activității și personalului de întreținere și curățenie preluat de la beneficiar pe bază de protocol, servicii dezinsecție - dezinsecție – deparazitare și servicii dezăpezire, la cerere, abonamentul lunar a contractului are componentele:

-servicii de întreținere clădiri;

- management tehnic;
- servicii întreținere curățenie.

Conform punctului 4.1 din contract „costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje se vor suporta de beneficiar, pe măsura utilizării acestora. Plata acestor materiale se va deconta conform Anexei 3.”

De asemenea, la pct.6.1. *Obligațiile părților* din contractul încheiat se stipulează:

“b) prestatorul va prelua personalul din cadrul .X. S.A. specializat pe tipurile de servicii ce urmează a fi prestate [...]

c) prestatorul va prelua sistemele și echipamentele supuse activității de întreținere printr-un protocol încheiat cu fiecare sucursală [...].”

De asemenea, conform Anexei 9 - *„Protocol privind preluarea personalului de intretinere si curatenie”*, la Contractul de prestari servicii:

“1. [...] Prestatorul va prelua personalul din cadrul .X. S.A., specializat pe tipurile de servicii ce urmează a fi prestate.

2. Preluarea personalului de întreținere și curățenie se va face prin detașare[...].

3. Detașarea personalului de întreținere și curățenie de la Beneficiar la Prestator se va face începând cu data de 15 august 2008;

4. Prestatorul se obligă să asigure toate drepturile cuvenite personalului de întreținere și curățenie preluat prin detașare, potrivit Contractului Colectiv de Muncă aplicabil .X. S.A [...].

8. Personalul detașat este cuprins în anexa la acest protocol, având cheltuielile salariale de .X. lei pentru personalul de întreținere și de .X. lei pentru personalul de curățenie”.

Totodată, potrivit constatărilor organelor de inspectie fiscală din fișele de cont și facturile fiscale, emise în perioada ianuarie 2009 - iunie 2011, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate de .X. în valoare de .X. lei, defalcată pe ani astfel:

- 2009 .X. lei;
- 2010 .X. lei;
- 2011 .X. lei.

Având în vedere că aceste servicii au fost prestate cu personalul detașat de la .X. S.A., beneficiarul fiind cel care a suportat costurile cu salariile și alte drepturi salariale ale personalului, precum și contravaloarea consumabilelor, materialelor și pieselor de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje, în mod legal, în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspectie fiscală au procedat la reîncadrarea formei tranzacției în vederea reflectării conținutului economic al acesteia.

Astfel, prin externalizarea serviciilor de întreținere clădiri, management tehnic și servicii întreținere curățenie către .X. în condițiile în care .X. S.A. a detașat personalul propriu specializat și nespecializat suportând toate

costurile cu materialele, consumabilele și piesele de schimb, tranzacția nu a avut scop economic.

Ca atare, astfel de servicii de întreținere clădiri, management tehnic și servicii întreținere curățenie puteau fi prestate de însăși contribuabil, fără cheltuieli suplimentare față de cheltuielile generate de salarii și alte drepturi salariale și de consumabile, materiale și piese de schimb, mult inferioare, chiar minime, acesta dispunând de personal specializat și nespecializat necesar prestării unor astfel de servicii. În mod obișnuit, practica pentru astfel de servicii este aceea ca agenții economici își asigură aceste servicii prin crearea unui serviciu/departament administrativ, respectiv de întreținere, în cadrul companiei/societății și angajează personal specializat/calificat/necalificat în vederea realizării acestor servicii.

Or, pentru a contracta astfel de servicii se presupune că un agent economic nu dispune de personal și nici nu are în schema organizatorică un astfel de serviciu sau departament. Chiar și în situația în care se apelează la externalizarea serviciilor trebuie justificată necesitatea contractării unor astfel de servicii, fie nu dispune de personal specializat/calificat, fie din punct de vedere economic, respectiv al cheltuielilor necesare, este mai avantajos să se apeleze la prestatori decât să se creeze serviciu/departament în acest sens.

Întrucât, prin contestație, nu se aduc argumente sau documente care să justifice necesitatea contractării acestor servicii cu .X., în condițiile prezentate, rezultă că nu sunt îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege pentru a se accepta la deducere aceste cheltuieli, la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada ianuarie 2009 – iunie 2011.

14. Referitor la cheltuielile cu serviciile de telecomunicații contractate cu .X., în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care .X. S.A. nu justifică diferența dintre valoarea de achiziție a acestor servicii de la .X., mai mare, față de valoarea de achiziție a acelorași servicii contractate cu SC .X.SA, mai mică.

Perioada verificată: 2009 – 2012.

În fapt, în anul 2005, între .X. S.A. și Grup .X. SA, s-a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2005, având ca obiect "*transferul dreptului de proprietate asupra rețelei, echipamentelor și software-ului component aflate în prezent în folosința .X. S.A., de la .X. către .X. S.A. [...]*" astfel, .X. S.A. a devenit proprietar de drept al rețelei, echipamentelor și software-ului component, la momentul emiterii facturii.

În anul 2008, între cele două părți a fost încheiat, fără licitație, Contractul nr..X./2008, având ca obiect "*furnizarea de către .X. către Client de servicii de transmisii de date și voce prin tehnologii de ultimă generație utilizând ca protocol de transport IP pentru partea de date și tehnologii GSM pentru parte de voce mobilă, denumite în continuare Servicii de telecomunicații, [...]*", valabil pe o perioadă de 4 ani începând cu data de 1decembrie 2008.

La capitolul 4 din contract se menționează că "*Structura logică oferită va fi cea de "rețea", iar funcțiile de securitate, tarifare, management de rețea, monitorizare, dirijare și restricționare vor fi cele ale unei rețele virtuale private naționale (VPN), configurabilă la nivel de utilizator individual*".

La capitolul 15.1.1. din Contractul nr..X./2008 se stipulează: "*Clientul își însușește și garantează un număr minim de porturi pentru servicii de telecomunicații de cel puțin .X. de locații*".

GIR a facturat lunar patru tipuri de servicii, respectiv internet, VPN, telefonie fixă și telefonie mobilă.

La finele anului 2012, .X. S.A. a încheiat colaborarea cu .X., fiind încheiat Contractul nr..X./ 2012 cu .X. SA, ce are ca obiect furnizarea de "*servicii de comunicații electronice pentru care Clientul a optat prin Contract sau ulterior la reprezentanțele și partenerii .X., [...], într-o arie geografică limitată denumita "aria de acoperire"*". Durata contractului este de o lună. Conform Anexei la contract s-a constatat că s-au efectuat servicii de reconfigurare a echipamentelor pentru .X. de locații, iar valoarea acestor servicii este de .X. euro.

Având în vedere că în anul 2005, .X. S.A. a achiziționat de la .X. rețeaua VPN, echipamentele și software-ul, contractul nr..X./ 2012 prin care, în anul 2012, .X. SA a efectuat reconfigurarea echipamentelor, adresa nr..X./ 2013 în care se menționează că "*pentru luna decembrie 2012 și ianuarie 2013 furnizorul de servicii VPN pentru .X. SA a fost compania .X. SA*", s-a constatat că în momentul schimbării furnizorului de servicii, nu au fost achiziționate alte echipamente, făcându-se doar o reconfigurare a celor existente.

În luna ianuarie 2013 a fost emisă factura nr..X./2013 în valoare de .X. lei (.X. lei = .X. euro și TVA în sumă de .X. lei).

Ca urmare, având în vedere că serviciile tip .X. vândute de .X. către .X. S.A. au fost achiziționate de la o terță persoană, care la rândul ei a achiziționat serviciile de la .X.SA, că la sfârșitul anului 2012 .X. S.A. a încheiat

contract direct cu .X.SA pentru același tip de servicii, dar la un preț mult mai mic, iar echipamentul hardware necesar derulării celor două contracte (cu .X. și SC .X.SA) este proprietatea .X. S.A. acesta necesitând doar reconfigurare, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv prețul de piață al serviciilor furnizate de .X., organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru același tip de servicii.

Astfel, a fost comparată ultima factură emisă de .X., respectiv factura nr..X./2012 în sumă de .X. lei (.X. lei și TVA de .X. lei) și prima factură emisă de .X.SA, respectiv factura nr..X./2013.

Întrucât între cele .X. facturi existau diferențe foarte mari în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de piață al serviciilor VPN, organele de inspecție fiscală au calculat procentual diferența de valoare, stabilind un procent de .X. %, calculat pentru .X. de locații, atât cât prevede contractul cu .X.SA. Acest procent a fost aplicat asupra tuturor facturilor emise de .X. , servicii cheltuielile cu serviciile VPN calculate urmare a aplicării procentului de .X.% și înregistrate de .X. S.A. în baza contractului, în sumă **de .X. lei**, fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2009 – 2012.

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.**”*

Se reține că la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform celor constatate de organele de inspecție fiscală, în anul 2005, .X. S.A. a devenit proprietar de drept al rețelei, echipamentelor și software-ului component conform Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2005 încheiat cu .X..

De asemenea, în anul 2008, între .X. S.A. a achiziționat, fără licitație, *“servicii de transmisii de date și voce prin tehnologii de ultimă generație utilizând ca protocol de transport IP pentru partea de date și tehnologii GSM pentru parte de voce mobilă, denumite în continuare Servicii de telecomunicații, de la Grup .X. SA în baza Contractului nr..X./2008, pe o perioadă de 4 ani.*

La capitolul 4 din contract s-a prevăzut că *“Structura logică oferită va fi cea de “rețea”, iar funcțiile de securitate, tarifare, management de rețea, monitorizare, dirijare și restricționare vor fi cele ale unei rețele virtuale private naționale (VPN), configurabilă la nivel de utilizator individual”, iar, lunar, .X. a facturat patru tipuri de servicii, respectiv internet, VPN, telefonie fixă și telefonie mobilă.*

Prin Nota justificativă nr..X./2008 privind alocarea procedurii de negociere fără publicarea prealabilă a unui anunț de participare, în vederea atribuirii contractului de *“Servicii de telecomunicații”, se precizează că .X. asigură:*

- suportul pentru comunicații date pentru un număr de .X. Rețele locale de calculatoare (aproximativ .X. servere și .X. stații de lucru) cu platforma UnixWare/informix răspândite teritorial la nivelul întregii rețele .X. , pentru subunitățile de producție și pentru subunitățile administrative existente în prezent și pentru dezvoltările ulterioare cu noi subunități .X. care vor fi integrate în rețeaua VPN-.X.;
- configurarea routerelor, echipamentele care constituie elementele principale ale unei rețele locale de calculatoare pentru integrarea acesteia în rețeaua VPN;
- diagnosticarea defecțiunilor de funcționare a acestora;
- design pentru rețeaua VPN-.X.;
- securizarea transmisiilor de date, atât prin separarea traficului în rețeaua proprie față de ceilalți clienți, cât și prin criptarea acestuia în cazul în care legăturile tranzitează internetul;
- criptarea legăturilor cu parteneri contractuali ai .X. S.A. și cu subunitățile .X. din afara țării;
- retenția datelor folosind resurse proprii în conformitate cu legislația în vigoare;
- monitorizarea legăturilor 24/7, notificarea .X. S.A. în cazul disfuncționalităților, gestionarea acestora până la remediere și confirmarea reluării funcționalității normale;
- monitorizarea routerelor, a regimului de funcționare și a gradului de încărcare;
- servicii de service și postgaranție pentru routerele integrate în rețea;
- preluarea și rezolvarea sesizărilor legate de rețeaua VPN-.X.;
- menținerea conectivității la internet prin legături redundante și cu o disponibilitate de peste 98%;
- menținerea conectivității securizate cu partenerii contractuali ai .X. S.A.;
- menținerea conectivității securizate cu Subunitățile .X. din afara țării.

Urmare a încheierii colaborării cu .X. la data de .X./2012 .X. S.A. a încheiat Contractul nr..X./ 2012 cu SC .X. SA, având ca obiect furnizarea de "servicii de comunicații electronice pentru care Clientul a optat prin Contract sau ulterior la reprezentanțele și partenerii .X., [...], într-o arie geografică limitată denumită "aria de acoperire", cu durata de o lună, respectiv ianuarie 2013.

Conform Anexei la contract s-a constatat că s-au efectuat servicii de reconfigurare a echipamentelor pentru .X. de locații, iar valoarea acestor servicii este de .X. euro, factura pe luna ianuarie 2013 fiind emisă pentru suma de .X. lei (echivalentul a .X. euro) și TVA de .X. lei.

Având în vedere prevederile art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definesc noțiunea de preț de piață:

"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" și conform celor constatate se reține că valoarea serviciilor de telecomunicații/lună achiziționate în baza Contractului nr..X./2008 încheiat cu .X. pentru servicii de tip .X. este cu mult mai mare decât de valoarea/lună pentru aceleași servicii în relația cu SC .X.SA.

Ca urmare, în temeiul art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

Coroborat cu art.7 alin.(2) din același act normativ, privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, conform căruia:

"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz", organele de inspecție fiscală au constatat starea de fapt fiscală prezentată mai sus.

Totodată, conform prevederilor art.67 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *"(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal"*.

Astfel, prin reîncadrarea formei tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prețul de piață al serviciilor de telecomunicații/comunicații electronice de tip .X. constând în configurarea/reconfigurarea echipamentelor electronice deținute în proprietate de .X. S.A, monitorizarea routerelor și legăturilor și asigurarea funcționalității acestora în aria de prin comparare cu prețul practicat pentru același tip de servicii de tip .X. contractate cu SC .X.SRL.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia există diferențe între cele două contracte și exemplifică faptul că în cazul unei întreruperi de comunicare a rețelei .X., .X. asigura comunicația imediat în timp ce SC .X. SRL poate reface comunicația după 3 zile nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu au fost prezentate documente care să justifice diferența de valoare, facturată lunar, mai mare cu .X.% față de valoarea facturată lunar de SC .X.SRL pentru aceleași servicii.

Mai mult, prin adresa nr. .X./ 2013, organele de inspecție fiscală menționează *“Din baza de date ANAF rezultă că serviciile de tip .X. vândute de .X. către .X. S.A. au fost achiziționate de la o terță persoană, care la rândul ei a achiziționat serviciile de la .X.SA”*.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2012.

15. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile juridice în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care .X. S.A. nu justifică necesitatea achizițiilor acestor servicii având constituit serviciu juridic la nivel central și .X. birouri juridice la direcțiile de .X. și direcțiile specializate cu un număr de .X. juriști.

Perioada verificată: 2009 – 2012.

În fapt, .X. S.A. a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor juridice prestate de societăți de avocatură, cum sunt:

- SCPA „X.” în baza Contractului de asistență juridică nr..X./2008 ce are ca obiect Servicii de consultanță și asistență juridică și consultații și comentarii asupra noutăților legislative;

- SCA „X.” în baza Contractului cadru de asistență juridică nr..X.2004 constând în consultanță și asistență juridică în legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale. Obiectul acestui contract s-a suplimentat prin actele adiționale 1, 2, 3 și 6 cu servicii de asistență și reprezentare juridică în scopul implementării unui proiect imobiliar al Clientului, cu privire la derularea procesului de privatizare și restructurare, dică în legătură cu un proiect ce privește înregistrarea sediilor secundare la Registrul Comerțului în care .X. S.A. își desfășoară activitatea și pentru efectuarea tuturor formalităților privind întocmirea documentației cadastrale, a înscrierii în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra imobilelor deținute de client, precum și întocmirea documentației necesare rectificării în Cartea funciară;

- SCA „X.” în baza Contractului de asistență juridică nr..X./2006 având ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații periodice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, operațiuni financiare, precum și alte activități prevăzute de Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat;

-CA .X., CA .X. (S.C.A „X.”), C.A. .X. și C.A. .X. pentru acordarea de servicii asistență juridică furnizate de Client ;

- C.A. „X.” pentru servicii juridice constând în consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A., precum și alte solicitări ale clientului,

- C.A. „X.” pentru servicii asistență juridică pentru anumite contracte și documente cu implicații juridice ce vor fi încheiate de client cu alte terțe persoane;

- C.A. „X.” pentru servicii juridice, constând în probleme specifice dreptului comercial;

- C.A. „X.” pentru asistare, reprezentare, redactare pentru dosarul penal cu Datatech;

- S.C.A. „X.” pentru acordarea de asistență juridică în orice materie, în .X. și în țară, conform indicațiilor furnizate de client ;

- S.C.A. „X.” pentru servicii juridice constând în studiu documente, consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A., reprezentare în fața instanțelor judecătorești, organelor de urmarire penala etc.;

- C.A. „X.” pentru servicii juridice de reprezentare și asistare juridică a clientului în fața instanțelor de judecată atât în dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată și nesoluționate încă, dar și în orice alte diferende sau aspecte de natură litigioasă în care clientul va solicita expres acest lucru;

- S.C.A. „.X.” pentru servicii de consultanță, asistență și/sau reprezentare juridică necesare pentru analiza situației juridice a calității de acționar a .X. S.A. la SC .X. SA;

- S.C.A. “.X.” pentru servicii juridice constând în consultanță generală, redactare analize juridice, studiu documente, reprezentare în instanță precum și alte solicitări ale beneficiarului, contract suplimentat prin actele adiționale nr.1, 3, 4 și 5 cu servicii juridice constând în studiu de documente, redactare, semnare și depunere documente juridice, asistență juridică și reprezentare în fața Inaltei Curți de Casație și Justiție în dosarul nr..X. și la Curtea de Apel .X.;

- S.C.A. “.X.” pentru servicii de studiu dosar, redactare raport și consultație în formă scrisă și pentru asistență și reprezentare juridică acțiune în anularea sentinței arbitrale nr..X./2010 pronunțată de Curtea .X. în dosarul nr .X./2009;

- S.C.A. “.X.” pentru servicii juridice constând în consultanță generală, redactare, analize juridice, studiu documente privind contractele încheiate de .X. S.A., reprezentare în instanță suplimentate cu servicii juridice de evaluare inițială, analiză efecte potențiale în fața Consiliului Concurenței, servicii juridice în legătura cu reglementarea situației legate de contractul de prestări servicii nr..X./2007 și asistența juridică și reprezentare în fața Curții de Apel .X., a Inaltei Curți de Casație și Justiție și Tribunalului .X..

Din analiza atribuțiilor Serviciul Juridic prevazute in Regulamentul de Organizare și Funcționare al .X.- Secțiunea Serviciul Juridic și din cuprinsul „Listei documentelor elaborate de serviciul juridic” organele de inspecție fiscală au constatat că în atribuțiile acestuia intră și serviciile pentru care au fost încheiate contracte cu societățile/cabinetele de avocatură.

De asemenea, .X. S.A. deține un departament specializat a căror atribuții se suprapun serviciilor de avocatură contractate, că prin adresele nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2011 și nr..X./2011 întocmite de către Direcția Juridică a fost informată conducerea Companiei cu privire la faptul că activitatea desfășurată de casele de avocatură este specifică personalului existent la nivelul Companiei, cât și la nivelul celorlalte compartimente juridice din cadrul sucursalelor și poate fi desfășurată de către acesta, astfel că nu se justifică necesitatea suplimentării acestor servicii.

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând servicii de avocatură care nu erau necesare și oportune pentru Companie.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu 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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că obiectul Contractelor de prestări servicii juridice încheiate cu societățile/cabinetele de avocatură au constat, în principal, în servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale, de asistare, reprezentare, acordare de consultații periodice, redactare și semnare de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, operațiuni financiare, precum și alte activități prevăzute de Legea nr.51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Potrivit Regulamentului de Organizare și Funcționare al .X., aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr..X./2005 - Serviciul Juridic este organul de specialitate al .X. S.A. în domeniul juridic, în competența căruia intră urmărirea asigurării respectării legalității la toate nivelele și în toate compartimentele.

În atribuțiile Serviciului juridic intră și :

- avizarea asupra legalității proiectelor de contracte comerciale;

-formularea de cereri de chemare în judecată și le susține în fața instanțelor judecătorești;

- reprezentarea intereselor Companiei în fața instanțelor judecătorești și a altor organe cu atribuții jurisdicționale, a organelor de urmărire penală, notarilor publici și a altor persoane fizice sau juridice;

- urmărirea obținerii titlurilor executorii și luarea măsurilor pentru realizarea creanțelor;

-acordarea de consultații de specialitate compartimentelor din cadrul Companiei sau unităților subordonate, efectuarea demersurilor necesare în vederea obținerii de aprobări de la Oficiul Concurenței, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci, Oficiul Român pentru Drepturile de autor, precum și de la toate celelalte organisme a căror activitate are implicații asupra activității Companiei;

- realizarea oricăror alte atribuții stabilite conform actelor normative în vigoare, precum și cele dispuse de conducerea operativă a companiei etc..

De asemenea, din formularele machetă ale fișei postului pentru șef serviciu în cadrul compartimentului juridic, șef birou în cadrul compartimentului birou juridic contencios și mediere diferende, șef birou în cadrul compartimentului birou juridic documentare și asistență relații de muncă, șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență patrimoniu, șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență contractuală și reglementări și șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență sucursale specializate, reiese că în atribuțiile acestor persoane intră și acordarea de consultanță și asistență juridică compartimentelor din cadrul Companiei și unităților subordonate, respectiv compartimentelor de specialitate, avizarea asupra legalității contractelor și asistență juridică în negocierea contractelor, avizarea propunerilor legislative și urmărirea apariției actelor normative, răspunderea pentru difuzarea acestora, reprezentarea intereselor Companiei în fața instanțelor judecătorești și a altor persoane sau organe.

Acest fapt rezultă și din Lista documentelor elaborate de serviciul juridic care constau în acțiuni de chemare în judecată, întâmpinări, sesizări, apel, recurs, informări cu privire la legislația de interes general și specific, proiecte de contracte, acte normative, regulamente, ordine, instrucțiuni, metodologii etc., redactarea formalităților de înregistrare a diferitelor acte la Registrul Comerțului, acordarea de asistență juridică etc..

Totodată, se reține că prin adresele nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de Direcția Juridică a fost informată conducerea Companiei cu privire la faptul că activitatea desfășurată de casele de avocatură cu care colaborează este specifică personalului existent, atât la nivelul Companiei, cât și la nivelul celorlalte compartimente juridice din cadrul sucursalelor și poate fi desfășurată de către acesta, iar prin adresele nr..X./2009 și nr..X./2011 se precizează că solicitările privind formularea unor

opinii legale și reprezentarea în cadrul unor dosare aflate pe rolul instanțelor judecătorești nu au fost promovate de Direcția Juridică.

De asemenea, se reține și faptul că la contestație nu au fost prezentate documente din care să rezulte că serviciile juridice contractate cu societățile/cabinetele de avocatură sunt de altă natură decât cele desfășurate de serviciile juridice din cadrul Companiei.

În același sens sunt și constatările din Raportul Corpului de Control al Primului Ministru, înregistrat la .X. SA sub .X./2012, prin care se menționează că în perioada 2009-2012 .X. SA a încheiat contracte de servicii juridice deși obiectul acestora s-a suprapus cu atribuțiile angajaților Direcției juridice, fiind efectuate plăți în sumă de .X. lei, de .X. ori mai mult decât sumele plătite ca salarii nete pentru angajații acestei direcții, că activitatea juridică în cadrul .X. SA era asigurată de către Direcția juridică, aceasta având în structură Departamentul Asistență Juridică și Departamentul Juridic Litigii, cu un număr de .X. salariați, dintre care .X. director, .X. șefi departament și .X. consilieri juridici, fiind subordonată directorului general și având ca obiect de activitate reprezentarea și susținerea intereselor Companiei în fața instanțelor judecătorești, organelor de urmărire penală, notariatelor de stat, precum și în raporturile cu persoanele fizice și juridice, activități ce puteau fi desfășurate de direcția specializată.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciilor juridice în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea documentelor care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.

Încheierea contractelor și emiterea facturilor de către prestator și a documentelor menționate nu sunt suficiente să justifice necesitatea achiziționării unor astfel de servicii în condițiile în care Compania avea în organigramă un organism de specialitate - Direcția juridică cu personal specializat al cărei obiect de activitate este același cu serviciile juridice contractate de la cabinetele și societățile de avocatură analizate în prezenta decizie.

Argumentele contestatarii referitoare la faptul că o astfel de abordare reprezintă depășirea competențelor organelor de inspectie fiscală și o ingerință în activitatea desfășurată de contribuabilul supus verificării, precum și în planul decizional al Companiei în privința achiziționării unor astfel de servicii, legislația în vigoare neinterzicând .X. S.A. să achiziționeze astfel de servicii chiar și în ipoteza în care Compania are angajați consilieri juridici, nu se poate reține având în vedere că pentru deducerea cheltuielilor efectuate legislația fiscală

impune justificarea nu numai a prestării efective, ci și a necesității unor astfel de cheltuieli. Or, în situația în care activitatea Direcției juridice din cadrul .X. S.A. se suprapune cu serviciile juridice achiziționate nu se justifică necesitatea achiziționării acestor servicii.

Totodată, potrivit prevederilor art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Coroborate cu art.7 alin.(2) din același act normativ, privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, conform căruia:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor constatând starea de fapt fiscală în limita atribuțiilor și limitelor care le revin.

Astfel, argumentele prezentate de contestatară privind competențele organelor de inspecție fiscală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației avându-se în vedere și prevederile art.94 alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.(2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

[...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”, organele de inspecție fiscală

exercitându-și atribuțiile prevăzute de lege, fără a-și depăși competențele așa cum susține contestatară.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2012.

16. Referitor la cheltuielile cu amortizarea clădirii pentru lucrările la sediul .X. S.A. din B-dul .X. .X., în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele invocate de contestatară privind suplimentarea investiției și recepția acesteia.

Perioada verificată: ianuarie 2009 - decembrie 2012.

În fapt, în anul 2005, .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA în calitate de executant, Contractul de execuție de lucrări nr..X./2005.

Conform contractului executantul se obligă să realizeze și să finalizeze lucrările la obiectivul „*Finalizare lucrări la structura de rezistență și amenajări interioare-exterioare pentru sediul din .X., .X., B-dul .X. .X.*”, contravaloarea lucrărilor fiind de .X. euro.

Ulterior, contractul nr..X./2005 a fost amendat prin .X. acte adiționale, prin care valoarea investiției a fost modificată, suplimentându-se lucrările stabilite prin contractul inițial.

Prin Actul Adițional nr..X. la Contractul de execuție lucrări nr..X./2005, părțile au convenit, de comun acord, modificarea lucrărilor de construcții ce formează obiectul contractului „*in sensul suplimentării cu cele prezentate în oferta anexată la prezentul Act adițional*”, valoarea lucrărilor suplimentare solicitate a fi realizate fiind în sumă de .X. lei, fără TVA.

SC .X. SA a facturat contravaloarea serviciilor prestate aferente Actului Adițional nr..X. cu factura nr..X./2006, în valoare de .X., fără TVA, diferența constând în servicii prestate aferente altor acte adiționale.

La data primirii facturii .X. S.A. a înregistrat suma în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs*”.

La finalizarea investiției, a fost încheiat **Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2007**, concomitent efectuându-se înregistrarea contabilă 212 „Construcții” = 231 „Imobilizări corporale în curs”, ulterior înregistrându-se cheltuieli cu amortizarea contabilă. Durata pentru amortizarea investiției a fost stabilită la 40 ani.

Organele de inspecție fiscală au solicitat anexa la Actul aditional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează a fi suplimentate și motivele care au condus la această suplimentare, situațiile de lucrări, etc., însă .X. S.A. nu a prezentat anexa la Actul adițional .X. în care sunt precizate lucrările care urmează a fi suplimentate și nici alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției cu suma de .X. lei, fără TVA.

Pentru perioada anterioară nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, calculată, astfel: $.X. \text{ lei} / 480 \text{ luni} = .X. / \text{luna} * 22 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$.

Având în vedere aspectele constatate anterior, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere **cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei** ($.X. / \text{luna} * 48 \text{ luni}$) aferente perioadei ianuarie 2009 - decembrie 2012, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține că la solicitarea organelor de inspecție fiscală au fost puse la dispoziție toate documentele existente în cadrul Serviciului Investiții, respectiv:

- Contract nr..X./2005 încheiat cu S.C. .X. S.A.;
- Acte Aditionale nr..X. la Contractul de bază;
- Situații de lucrări lunare pentru întreaga perioadă derulare a lucrărilor;
- Facturi aferente situațiilor lunare de lucrări;
- Deviz oferta aferent Act Aditional nr. .X./, nr..X./2006;
- Proces Verbal negociere Act Adițional nr..X./2006;
- Adresa de înaintare către Consultant a ofertei tehnico-economice aferente Actului Adițional nr..X./2006 în vederea analizei și acceptării;
- Adresa de invitare a executantului în vederea negocierii prețurilor ofertate aferente Actului Adițional nr..X./2006;
- Adresa Consultantului din data de .X./2006 prin care confirmă corectitudinea documentațiilor și avizarea favorabilă în vederea întocmirii Actului Adițional nr..X./2006;
- **Proces Verbal de Recepție la terminarea lucrărilor;**
- **Proces Verbal de Recepție finală;**
- Rapoartele ale consultantului referitoare la activitățile desfășurate în cursul fiecărei luni, cu analiza activităților și propuneri de soluții;
- Facturile aferente decontării serviciului de consultanță.

De asemenea, contestatara arată că au fost solicitate documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției și au fost prezentate originalele actelor aferente Devizelor de lucrări ce au stat la baza întocmirii Actului Adițional nr..X./2006.

Deoarece Actul Adițional nr..X. era în copie, fără număr de înregistrare, din partea .X. S.A. a procedat la identificarea în arhivele companiei a registrului de intrări/ieșiri documente, din care a extras numărul actului, respectiv .X./2006 și prezintă la contestație copie după fila din registrul cu numere de înregistrare. Astfel, arată că a fost prezentat Devizul Oferta inițial (în original) depus de către executant în data de 02.10.2006, verificat de către consultant, care a stat la baza Negocierii ofertei finale aferente Actului Adițional nr..X./2006, precum și Devizul Oferta (în original) rezultat urmare negocierii dintre părți din data de 04.10.2006 și procesul verbal de negociere nr..X./2006.

Totodată, contestatara susține că dosarul cuprinzând oferta negociată cu executantul, certificată de consultant, transmisă la .X. S.A. cu adresa nr..X./2006, constituie anexă la Actul Adicional nr. .X., iar dosarul cuprinzând această ofertă negociată care cuprinde lucrările suplimentare, a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, în original.

Referitor la necesitatea suplimentării investiției cu sumele aferente Actului Adicional nr. .X./2006, contestatara susține că sunt rezultatul importanțelor modificări aduse structurii în vederea organizării de spații suplimentare, a proiectării pe parcurs a sistemului integrat de securitate, precum și a sistemului de cablare structurată. Totodată, arată că pe parcursul execuției lucrărilor, conducerea .X. S.A. a hotărât mutarea Centrului de date și telecomunicații din locația aflată în .X.-.X. nr. .X., în sediul central.

De asemenea, **susține că toate lucrările contractate**, atât prin contractul de bază, cât și prin actele adiționale au fost executate, verificate, certificate de către consultantul de specialitate, plătite numai în baza acestor certificări, **prin recepția lucrărilor fiind confirmată execuția acestora**, valoarea lucrărilor executate fiind declarată în fața organelor abilitate în materie.

Totodată, susține că, începând cu luna octombrie 2009, personalul Departamentului Investiții a fost divizat și a suferit schimbări organizatorice și de conducere, toate documentele aferente obiectivului rămânând în posesia personalului funcțional în sediul .X. S.A.. Astfel, în perioada 2009-2012, fostul Departament Investiții a fost supus unor mutări succesive în imobil, ocazie cu care, parte din documente nu se mai găsesc în posesia Serviciului Investiții.

Ca urmare, contestatara arată că documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală demonstrează execuția și plata lucrărilor.

.X. S.A. susține și faptul că valoarea de realizare a obiectivului a fost declarată la Direcția Venituri Buget .X., sumă ce a fost solicitată și verificată de reprezentantul ce a fost nominalizat de Primaria Sectorului .X. pentru a participa la recepție la terminarea lucrărilor, precum și faptul că din anul 2007, până în prezent, s-a plătit impozit pe clădire pentru această valoare declarată

și diverse taxe din valoarea lucrarilor autorizate si executate în cuantum de .X. lei.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

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

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

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

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

De asemenea, conform prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) si alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care

conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

Conform prevederilor legale mai sus invocate, chetuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majoreaza valoarea mijlocului fix si se recupereaza pe calea amortizarii calculată potrivit legii care reprezintă cheltuială de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectueaza după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Potrivit celor constatate de organele de inspecție fiscală prin Actul aditional nr. .X. la Contractul de executie lucrari nr..X./2005, partile au convenit, de comun acord, modificarea lucrarilor de constructii ce formeaza obiectul contractului „*in sensul suplimentarii cu cele prezentate in oferta anexata la prezentul Act aditional*”, valoarea lucrarilor suplimentare solicitate a fi realizate fiind in suma de .X. lei, fara TVA.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au solicitat anexa la Actul aditional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează a fi suplimentate și motivele care au condus la această suplimentare, situațiile de lucrări, etc., însă .X. S.A. nu a prezentat anexa la Actul aditional .X. în care sunt precizate lucrările care urmează a fi suplimentate și nici alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției.

De asemenea, se reține că .X. S.A. susține următoarele:

Au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele referitoare la lucrările ce urmau a fi suplimentate, respectiv originalele actelor aferente Devizelor de lucrări ce au stat la baza întocmirii Actului Adițional nr..X./2006, precum și Devizul Ofertă (în original) rezultat ca urmare a Negocierii dintre părți din data de .X./2006 și Procesul Verbal de Negociere nr..X./2006;

În ceea ce privește necesitatea suplimentarii investitiei cu sumele aferente Actului Aditional nr. .X./2006, susține că acestea sunt rezultatul modificărilor aduse structurii în vederea organizării de spații suplimentare, a proiectării pe parcurs a sistemului integrat de securitate, precum și a sistemului de cablare structurată. Totodată, precizează că pe parcursul execuției lucrărilor, conducerea .X. S.A. a hotărât mutarea Centrului de date și telecomunicații din locația aflată în .X.-.X. nr. .X., în sediul central;

Toate lucrările contractate, atât prin contractul de bază, cât și prin actele adiționale au fost executate, verificate, certificate de către consultantul de specialitate și plătite numai în baza acestor certificări, iar **prin recepția lucrărilor a fost confirmată execuția acestora.**

De asemenea, se reține că la contestație au fost prezentate o serie de documente, respectiv oferta de preț pentru lucrările suplimentare, procesul verbal de negociere nr..X./2006, oferta de preț pentru lucrările suplimentare în urma negocierii din data de .X./2006, proces verbal .X. nr..X./2006 de avizare a lucrărilor suplimentare și avizul favorabil nr..X./2006, actul Adițional nr..X. la Contractul de execuție lucrări nr..X./2006, fila din registrul de intrare cu numărul de înregistrare a actului Adițional nr..X..

Având în vedere cele prezentate se reține că organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii dispoziției de măsuri contestată aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, încheiat urmare a inspecției fiscale efectuată asupra perioadei 2004 – 2007, fără să analizeze documentele prezentate și fără să constate dacă recepția finală a avut loc sau nu, stabilind în continuare, pe perioada 2009-2012, cheltuielile cu amortizarea ca nefiind deductibile fiscal.

Ca urmare, așa cum s-a precizat și la cap.III B. Impozit pe profit, pct.21 din Decizia nr..X./2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la aceste cheltuieli având în vedere, pe de o parte, argumentele contestatarii privind prezentarea, în original, a documentelor referitoare la justificarea necesității lucrărilor suplimentare, pe de altă parte, constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la recepția lucrărilor, respectiv deși se constată că a avut loc recepția finală a lucrărilor nu se recunoaște executarea efectivă a acestora.

Pe cale de consecință, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța nici cu privire la cheltuielile cu amortizarea investiției înregistrate de .X. S.A. în perioada 2009 – 2012.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2012, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și, în funcție de cele constatate la reanalizare și de

argumentele contestatarei, să procedeze conform prevederilor legale incidente.

17. În ceea ce privește cheltuielile în sumă .X. lei înregistrate la Sucursala Muzeul Național .X., stabilite ca nedeductibile fiscal la nivelul .X. S.A., cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile înregistrate de sucursală sunt deductibile la calculul profitului impozabil la nivelul .X. S.A. în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că preluarea Tezaurului național .X. al României presupune efectuarea de cheltuieli cu conservarea și securitatea acestuia.

Perioada verificată 01.01.2009 –2012.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr..X./2013, încheiat organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la Sucursala Muzeul Național .X. s-a înființat ca sucursală fără personalitate juridică a .X. S.A. în baza Hotărârii Acționariatului Unic (Ministerul Comunicațiilor și Tehnologiei Informației) nr..X./2003 și HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X., fiind înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X. având ca obiect principal de activitate-Activitatea muzeelor, cod CAEN 9102.

De asemenea, s-a constatat că până la data inspecției fiscale Muzeul Național .X. nu a fost acreditat fapt menționat și în Raportul de control nr..X./2013 întocmit de organele de verificare ale Curții de Conturi a României.

Astfel, pentru perioada verificată nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de:

.X. lei pe anul 2009;

.X. lei pe anul 2010;

.X. lei pe anul 2011;

.X. lei pe anul 2012, pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că întrucât până la data inspecției fiscale Muzeul Național .X. nu a fost acreditat nu poate justifica efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestație se arată că Sucursala Muzeul Național .X. este sucursală a .X. S.A. care funcționează în baza prevederilor Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, precum și a Hotărârii Guvernului nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X..

De asemenea, Muzeul Național .X. nu are ca atribuțiuni obținerea de venituri, fiind considerată sucursală fără personalitate juridică a .X. S.A. de

unde rezultă că activitatea este prevăzută în bugetul de venituri și cheltuieli al companiei, aprobat prin hotărâri de guvern anuale.

Totodată, contestatara susține că în mod eronat și cu rea credință organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli nedeductibile fiscal arătând că invocă parțial prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal în sensul că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile care generează venituri, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, însă ultima parte a alin.(1) nu a mai fost avută în vedere denaturându-se astfel realitatea.

În drept, potrivit dispozițiilor art.3 din Decretul nr.106/08.02.1990 privind regimul timbrelor în România, emis de Consiliul Frontului Salvării Naționale:

“Tezaurul național .X. al României din cadrul Băncii Naționale se desființează, iar activitatea acestuia se preia de Conservatorul .X. care trece de la Banca Națională a României la Oficiul special pentru editarea timbrelor și controlul mandatelor din subordinea Ministerului .X..”

Totodată, conform prevederilor art.1 din HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X.:

“(1) Se acordă titlatura de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X., denumit în continuare Muzeul, sucursală fără personalitate juridică a Companiei Naționale “.X.”.

La art.2 din același act normativ se prevede că:

“Muzeul are următoarele atribuții principale

a) deținerea de bunuri de valoare excepțională, semnificative în plan național pentru filatelie, dar fără a se limita la acest domeniu, luând în considerare semnificația pe care o au asemenea piese de muzeu;

b) inventarierea și evidența colecțiilor;

c) cercetarea, în baza unor programe anuale și de perspectivă, a patrimoniului pe care îl deține și a contextelor specifice acestui patrimoniu;

d) documentarea în vederea identificării surselor, cunoașterii și, după caz, a achiziționării de obiecte și piese filatelice, în vederea completării și îmbogățirii colecțiilor;

e) conservarea obiectelor de patrimoniu;

f) organizarea de expoziții permanente și temporare al căror obiect să fie patrimoniul pe care îl deține sau colecțiile particulare;

g) punerea în valoare prin expoziții, publicații și comunicări a rezultatelor cercetărilor științifice muzeografice;

h) contactul permanent cu publicul de toate categoriile;

i) contactul permanent cu specialiștii din cadrul Federației Filatelice Române;

j) contactul permanent cu mediile de informare, cu organizații neguvernamentale, organisme culturale, instituții de învățământ și cercetare, organisme și foruri internaționale;

k) organizarea unui cerc de studii de istorie .X. și filatelie.”

De asemenea, la art.4 din HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X., se prevede:

“(1) În termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, Compania Națională “.X.” are obligația de a solicita Ministerului Culturii și Cultelor acreditarea Muzeului, în vederea funcționării acestuia.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că Muzeul Național .X. este muzeu de importanță națională, este sucursală fără personalitate juridică a .X. S.A. și are ca atribuții principale deținerea de bunuri de valoare excepțională, semnificative în plan național pentru filatelie, inventarierea și evidența colecțiilor, conservarea obiectelor de patrimoniu, cercetare, organizare de expoziții etc..

În vederea funcționării sucursalei .X. S.A. avea obligația ca, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului Național .X. să solicite Ministerului Culturii și Cultelor acreditarea Muzeului.

În virtutea faptului că Muzeului Național .X. nu a fost acreditat organele de inspecție fiscală au constatat că acreditarea muzeului reprezintă condiție pentru funcționarea și desfășurarea activității specifice muzeului astfel că nu a desfășurat activitate specifică și deci, nici cheltuielile suportate de .X. S.A. pentru sucursală nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Stabilirea impozitului pe profit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor efectuate cu sucursala Muzeul Național .X. s-a efectuat în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate reiese că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Însă, având în vedere că dispozițiile Decretului nr.106/08.02.1990 privind regimul timbrelor în România, emis de Consiliul Frontului Salvării Naționale, prin care s-a dispus preluarea Tezaurului național .X. al României de la Banca Națională a României la Oficiul special pentru editarea timbrelor și controlul

mandatelor din subordinea Ministerului .X., în baza acestuia fiind înființată sucursala Muzeul Național .X..

Trebuie avut în vedere faptul că .X. S.A. a primit spre administrare și gestionare Tezaurul național .X. al României care generează o serie de cheltuieli obligatorii, în special, cheltuieli cu conservarea tezaurului filatelic și asigurarea securității acestuia.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior și **se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 31.01.2013, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli ținând seama că nu pot fi considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli efectuate de companie în vederea îndeplinirii obligațiilor ce îi incumbă prin lege, privitoare la păstrarea colecției naționale .X.

18. Referitor la cheltuielile cu serviciile medicale prestate de SC Centrul de Diagnostic .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care nu s-au prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor medicale pentru numărul total de persoane salariate ale .X. S.A. și ale Direcției Regionale .X. .X. .

Perioada verificată: 2009 – 2012.

În fapt, .X. S.A. a înregistrat în contul 6588 „*Alte cheltuieli de exploatare*” contravaloarea serviciilor medicale individualizate prestate de .X., astfel:

- pe anul 2009 - .X. lei;

-pentru ianuarie - octombrie 2010 - .X. lei.

Serviciile medicale au fost prestate în baza Contractului nr..X./2008, valabil pe o perioadă de 48 de luni și au fost facturate sub formă de abonament lunar, suma facturată corespunzând unui număr de .X. persoane (.X. persoane/12 luni=.X. persoane) pentru anul 2009 și de .X. persoane (.X. persoane/12 luni=.X. persoane) pentru anul 2010.

Pentru anul 2009, Compania a justificat serviciile prestate pentru un număr de .X. de persoane cu procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între .X. și .X. S.A.. Având în vedere tariful unitar lunar de

.X. lei pe persoană valoarea serviciilor prestate efectiv este de .X. lei (.X. persoane * .X. lei * 12 luni = .X. lei), rezultând o diferență de **.X. lei** reprezentând cheltuială nedeductibilă fiscal aferentă anului 2009.

Pentru perioada ianuarie-octombrie 2010 Compania nu a prezentat documente justificative privind achiziția de servicii medicale de la .X. astfel că **suma de .X. lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

De asemenea, din Procesul verbal nr..X./ 2013, încheiat la Direcția Regională de .X. .X. de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , reiese că nu există documente care să ateste prestarea serviciilor medicale facturate de .X., acestea fiind transmise de .X. S.A. pe bază de Note debit, influențele fiscale urmând a fi stabilite la inspecție fiscală efectuată la nivelul centralei.

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile medicale de la .X. înregistrate de Direcția Regională de .X. .X. nu sunt deductibile, respectiv în sumă de .X. lei pentru anul 2009 și în sumă de .X. lei pentru ianuarie- octombrie 2010.

În concluzie, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu serviciile medicale efectuate de .X., **în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile medicale efectuate în baza Contractului de prestări servicii nr..X./2010 încheiat cu SC .X. SRL, (denumită în prezenta decizie **.X.**), pe o perioadă de 5 ani, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu serviciile medicale, în contul 6588.1.2 "*Cheltuieli cu servicii medicina muncii*" astfel:

-pentru octombrie-decembrie 2010 - .X. lei, suma facturată corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/3 luni=.X. persoane);

-pentru anul 2011- .X. lei, iar suma facturată corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/12 luni = .X. persoane);

-pentru anul 2012- .X. lei, iar suma facturată corespunde unui număr de .X. persoane (.X. persoane/12 luni = .X. persoane).

Pentru perioada octombrie - decembrie 2010 compania nu a prezentat documente justificative care să ateste realitatea serviciilor medicale prestate de .X., respectiv procese verbale cu personalul pentru care au fost efectuate investigații medicale, cu CNP-ul și semnătura persoanei sau orice alte documente din care să reiasă acest fapt, motiv pentru care **nu s-a acceptat la deducere cheltuiala în sumă de .X. lei.**

Pentru anul 2011 Compania a justificat serviciile prestate pentru un număr de .X. de persoane cu .X. procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între .X. și .X. S.A.. Având în vedere tariful unitar lunar de .X. lei pe persoană valoarea serviciilor prestate efectiv este de .X. lei (.X. persoane * .X. lei * 12 luni = .X. lei), rezultă o diferență de **.X. lei** ce **reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal aferentă anului 2011.**

Pentru anul 2012 .X. S.A. a justificat serviciile prestate pentru un număr de .X. de persoane cu 20 de procese verbale de predare-primire a dosarelor medicale încheiate între .X. și .X. S.A.. Astfel, la un tarif unitar lunar de .X. lei

pe persoană valoarea serviciilor prestate efectiv este de .X. lei (.X. persoană * .X. lei * 12 luni = .X. lei), rezultă o diferență de **.X. lei reprezentând cheltuială nedeductibilă fiscal aferenta anului 2012.**

Conform Procesului verbal din .X./2013, încheiat la Direcția Regională de .X. .X. de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , rezultă că nu exista documente care să ateste prestarea serviciilor medicale facturate de SC .X. SRL, precizându-se de asemenea că influențele fiscale vor fi stabilite de echipa de control din centrală. Prin urmare, cheltuielile cu serviciile medicale sunt nedeductibile astfel: **suma de .X. lei pentru perioada octombrie-decembrie 2010, suma de .X. lei pentru anul 2011 și suma de .X. lei pentru anul 2012.**

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu serviciile medicale prestate de .X. în sumă de .X. lei.

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

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de

lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; [...]”.

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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții impuse de lege, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ:

“(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;”

În explicitarea prevederilor citate la art.21 alin.(4) lit.f), legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ce nu au la bază documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“[...] contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”*,

[...]

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”, înregistrările în evidența contabilă efectuându-se cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

În vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor la calculul profitului impozabil este necesară justificarea cu documente a prestării serviciilor medicale.

Ca urmare, se reține că pentru cheltuielile cu serviciile medicale pe anul 2010 nu s-au prezentat documente justificative, iar pentru cheltuielile cu serviciile medicale înregistrate la Direcția Regională de .X. .X. , transmise de .X. S.A. pe bază de Note debit, de asemenea, nu au fost prezentate documente.

Totodată, se reține pentru anul 2009 și pentru perioada 2011-2012, atât pentru serviciile medicale prestate de .X., cât cele prestate de .X., au fost prezentate documente care justifică doar parțial numărul de persoane salariate ale Companiei care au beneficiat de aceste servicii, respectiv:

- pe anul 2009 au fost prezentate documente pentru un număr de .X. persoane care au beneficiat de servicii medicale prestate de .X., respectiv pentru cheltuieli în sumă de .X. lei din totalul de .X. lei înregistrate, rezultând diferența de cheltuială în sumă de .X. lei nejustificată cu documente;
- pe anul 2011 au fost prezentate documente pentru un număr de .X. de persoane care au beneficiat de servicii medicale prestate de .X., respectiv pentru cheltuieli în sumă de .X. lei din totalul de .X. lei înregistrate, rezultând diferența de cheltuială în sumă de .X. lei nejustificată cu documente;
- pe anul 2012 au fost prezentate documente pentru un număr de .X. de persoane care au beneficiat de servicii medicale prestate de .X., respectiv pentru cheltuieli în sumă de .X. lei din totalul de .X. lei înregistrate, rezultând diferența de cheltuială în sumă de .X. lei nejustificată cu documente.

Potrivit celor prezentate mai sus rezultă că nu este îndeplinită condiția prevăzută de lege pentru acordarea dreptului deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil privind prestarea efectivă a acestor servicii.

Ca urmare, având în vedere că legea fiscală prevede îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea, nefiind îndeplinită una dintre condiții, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2009 – 2012.*

19. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente pentru această sumă.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri nr..X./2013 contestată, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei, însă pentru cheltuielile în sumă de .X. lei stabilită ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu prestări servicii, cu achiziții de la furnizori declarați inactivi, cu amortizare clădiri retrocedate, amortizare utilaje neutilizate, cu utilități, cu chirii, combustibili, cheltuieli de protocol peste limita legală, pierderi din creanțe neîncasate, cu achiziții ce nu a fost efectuate în scopul desfășurării activității (îmbrăcăminte, masini de spălat etc.) fără documente justificative, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, venituri și cheltuieli din asocieri în participațiune, cheltuieli cu credite .X. etc. .X. S.A. nu prezintă documente în susținere și nu aduce argumente.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației neprezentând argumente pentru aceste constatări.

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

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

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

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr..X. Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În baza celor reținute și având în vedere că .X. S.A. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată oierderea fiscală pe perioada 2009 – 2012.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

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

- .X. lei TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de transport aerian și handling contractate cu SC .X. SA;

- accesorii aferente TVA;

- .X. lei TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de telecomunicații contractate cu .X., Agentia

Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport aerian și handling și de telecomunicații, în condițiile în care nu se justifică achiziția de servicii de transport aerian și handling contractate cu SC .X. SA, precum și de telecomunicații tip .X. contractate cu .X., la un tarif/preț mai mare decât tariful de piață practicat de alte societăți, respectiv SC .X. SA și SC .X.SA, pentru același tip de servicii și în condiții de concurență loială, în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2009-2012

În fapt, .X. S.A. a încheiat cu **SC .X. SA**, Contractul de transport aerian nr..X./2008 având ca obiect executarea serviciilor de transport aerian și handling pe toate aeroporturile prevăzute în contract pentru care se solicită transport aerian, pe o perioadă de 42 luni, în perioada 2009 – 2011 .X. S.A. înregistrând cheltuieli cu transport aerian și handling .X. în suma de .X. lei, în condițiile în care serviciile contractate cu diverse companii (Airline .X. Ltd., Air

.X., .X. etc.) care operează pe plan intern și internațional, au tarifele de transport aerian percepute pentru corespondența prioritară mult mai mici.

Ca urmare, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru transportul aerian contractat cu SC .X. SA cu cheltuielile înregistrate pentru serviciile de transport aerian corespondență prioritară contractate cu SC .X. SA, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a luat ca punct de reper destinația .X. care, potrivit Contractului de transport aerian nr. .X./2002, are cel mai mare tarif de transport corespondență prioritară, respectiv .X. DST/kg. și s-au comparat tarifele per kilogram practicate de SC .X. SA cu tarifele practicate de SC .X. SA pentru destinația .X., rezultând diferențe.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind deductibilă doar partea de transport SC .X. SA corespunzătoare cheltuielii calculată în funcție de tariful cel mai mare perceput de SC .X. SA, diferența fiind stabilită cheltuială nedeductibilă fiscal.

Prin urmare, din totalul cheltuielilor cu transportul corespondenței prioritare înregistrate în baza facturilor emise de SC .X. SA, în valoare de .X. lei, au fost acceptate la deducere cheltuieli de transport în sumă de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală **nu au acordat dreptul deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de .X. lei**, având în vedere că diferența de tarif a serviciilor de transport aerian achiziționate de la SC .X. SA nu este în scopul operațiunilor taxabile ale .X. S.A..

De asemenea, în anul 2005, între .X. S.A. și .X., s-a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2005, având ca obiect "*transferul dreptului de proprietate asupra rețelei, echipamentelor și software-ului component aflate în prezent în folosința .X. S.A., de la .X. către .X. S.A. [...]*" astfel, .X. S.A. a devenit proprietarul de drept al rețelei, echipamentelor și software-ului component, la momentul emiterii facturii.

În anul 2008, între cele două părți a fost încheiat, fără licitație, Contractul nr..X./2008, având ca obiect "*furnizarea de către .X. către Client de servicii de transmisii de date și voce prin tehnologii de ultimă generație utilizând ca protocol de transport IP pentru partea de date și tehnologii GSM pentru parte de voce mobilă, denumite în continuare Servicii de telecomunicații, [...]*", valabil pe o perioadă de 4 ani începând cu data de .X./ 2008.

La capitolul 4 din contract se menționează că "*Structura logică oferită va fi cea de "rețea", iar funcțiile de securitate, tarife, management de rețea, monitorizare, dirijare și restricționare vor fi cele ale unei rețele virtuale private naționale (VPN), configurabilă la nivel de utilizator individual*".

La capitolul 15.1.1. din Contractul nr..X./2008 se stipulează: "*Clientul își însușește și garantează un număr minim de porturi pentru servicii de telecomunicații de cel puțin .X. de locații*".

.X. a facturat lunar patru tipuri de servicii, respectiv internet, VPN, telefonie fixă și telefonie mobilă.

La finele anului 2012, .X. S.A. a încheiat colaborarea cu .X. și a încheiat Contractul nr..X./ 2012 cu .X. SA, ce are ca obiect furnizarea de "*servicii de comunicații electronice pentru care Clientul a optat prin Contract sau ulterior la reprezentanțele și partenerii .X., [...], într-o arie geografică limitată denumită "aria de acoperire"*. Durata contractului este de o lună. Conform Anexei la contract s-a constatat că s-au efectuat servicii de reconfigurare a echipamentelor pentru .X. de locații, iar valoarea acestor servicii este de .X. euro.

Având în vedere că în anul 2005, .X. S.A. a achiziționat de la .X. rețeaua VPN, echipamentele și software-ul, Contractul nr..X./ 2012 prin care, în anul 2012, SC .X. SA a efectuat reconfigurarea echipamentelor, precum și adresa nr..X./ 2013 în care se menționează că "*pentru luna decembrie 2012 și ianuarie 2013 furnizorul de servicii VPN pentru .X. SA a fost compania .X. SA*", s-a constatat că în momentul schimbării furnizorului de servicii, nu au fost achiziționate alte echipamente, efectuându-se doar o reconfigurare a celor existente.

Ca urmare, având în vedere că serviciile tip .X. vândute de .X. către .X. S.A. au fost achiziționate de la o terță persoană, care la rândul ei a achiziționat serviciile de la SC .X.SA, că la sfârșitul anului 2012 .X. S.A. a încheiat contract direct cu SC .X.SA pentru același tip de servicii, dar la un preț mult mai mic, iar echipamentul hardware necesar derulării celor două contracte (cu .X. și cu SC .X.SA) este proprietatea .X. S.A. acesta necesitând doar reconfigurarea pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv prețul de piață al serviciilor furnizate de .X., organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru același tip de servicii.

Astfel, a fost comparată ultima factură emisă de .X., respectiv factura nr..X./2012 în sumă de .X. lei (.X. lei și TVA de .X. lei) și prima factură emisă de .X.SA, respectiv factura nr..X./2013. Întrucât între cele .X. facturi existau diferențe foarte mari în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de piață al serviciilor VPN, organele de inspecție fiscală au calculat procentual diferența de valoare, stabilind un procent de .X. %, calculat pentru .X. de locații, atât cât prevede contractul cu SC .X.SA. Acest procent a fost aplicat asupra tuturor facturilor emise de .X. , cheltuielile cu serviciile VPN calculate urmare a aplicării procentului de .X.% și înregistrate de .X. S.A. în baza contractului, în sumă de .X. lei fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2009 – 2012.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de .X. lei, având în

vedere că diferența de tarif a serviciilor de telecomunicații de tip .X. achiziționate de la .X. nu este în scopul operațiunilor taxabile ale .X. S.A..

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (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.**”*

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

Astfel, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) *operațiuni taxabile;”.*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Deci, pentru a beneficia de dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a analizat la pct.12 și pct.14 de la capitolul III.A. *“Diminuarea pierderii fiscale”* din prezenta decizie, .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de transport aerian și handling și de telecomunicații de tip .X., din facturile emise de SC .X. SA și .X., în baza contractului încheiat cu acești prestatori.

Se reține că, atât în cazul Contractului de transport aerian nr..X./2008 având ca obiect executarea serviciilor de transport aerian și handling pe toate

aeroporturile prevăzute în contract pentru care se solicită transport aerian, încheiat cu SC .X. SA, cât și în cazul Contractului nr..X./2008, având ca obiect "furnizarea de către .X. către Client de servicii de transmisii de date și voce prin tehnologii de ultimă generație utilizând ca protocol de transport IP pentru partea de date și tehnologii GSM pentru parte de voce mobilă, denumite în continuare Servicii de telecomunicații, [...]”, încheiat cu .X., .X. S.A. a achiziționat servicii la prețuri/tarife mult mai mari decât prețul de piață practicat de alte societăți pentru același tip de servicii.

Conform prevederilor art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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;”

Având în vedere definiția prețului de piață stipulată în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile legale în materie de taxă pe valoarea adăugată, mai precis cele referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că, în general, achiziția de servicii de către persoanele impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată în scopul realizării de operațiuni taxabile se efectuează având în vedere și prețul de piață practicat de alte persoane impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, independente, pentru același tip de servicii, în aceeași perioadă și în aceleași condiții de concurență loială.

Pentru cazul în speță, așa cum s-a analizat în considerentele prezentei decizii, tariful de transport practicat pentru serviciile de transport aerian și handling pe toate aeroporturile prevăzute de Contractul de transport aerian nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SA, pentru același tip de corespondență și pentru aceeași rută având ca destinație .X. este cu mult mai mare decât de tariful practicat de SC .X. SA, pentru aceeași rută de transport și pentru același tip de servicii. De asemenea, se reține și faptul că din documentele analizate nu a rezultat că SC .X. SA ar fi prestat servicii de o calitate superioară celor prestate de alte societăți aeriene de transport.

De asemenea, în cazul serviciilor de telecomunicații tip .X. achiziționate în baza Contractului nr..X./2008 încheiat cu .X., așa cum s-a analizat în considerentele prezentei decizii, prețul de achiziție a fost mult mai mare decât cel practicat de SC .X.SA pentru același tip de servicii.

Astfel, achiziția de servicii de telecomunicații tip .X. de la .X., fără licitație, în condițiile în care .X. S.A. dispunea de rețeaua VPN, echipamentele și software-ul necesar (acestea fiind achiziționate încă din anul 2005 de la

aceiași furnizor .X.) fiind necesară doar reconfigurarea acestora, iar serviciile au fost achiziționate de .X. de la altă persoană impozabilă care, la rândul ei, a achiziționat serviciile de la SC .X.SA, nu se justifică în totalitate ca fiind efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, se reține că achiziția acestor servicii de telecomunicații tip .X. se justifică a fi efectuată în scopul operațiunilor taxabile ale .X. S.A. numai la prețul/tarifal practicat de SC .X.SA, prestator specializat în furnizarea de astfel de servicii.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor efectuate de .X. S.A. cu SC .X. SA și cu .X., diferența dintre prețul/tarifal practicat în cadrul contractelor încheiate și prețul de piață practicat de alte societăți prestatoare de astfel de servicii în condiții de concurență loială nu se justifică.

Pe cale de consecință, nu se justifică nici ca fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile achizițiile serviciilor la prețuri/tarife peste prețul de piață.

Având în vedere prevederile legale incidente în materie de taxă pe valoarea adăugată, respectiv condițiile ce trebuie îndeplinite pentru acordarea dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată – achiziția în scopul operațiunilor sale taxabile și deținerea unei facturi, în original, completată cu toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în cazul în speță nu este îndeplinită condiția privind achiziția acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile pentru diferența dintre prețul/tarifal practicat de .X. S.A., mai mare și prețul de piață al unor astfel de servicii.

Mai mult, în vederea demonstrării achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile .X. S.A. trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de transport aerian și handling**

contractate cu SC .X. SA și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de telecomunicații contractate cu Grup .X. SA.

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

- .X. lei TVA aferentă cheltuielilor cu servicii de întreținere clădiri, de management tehnic și de întreținere curățenie, contractate cu .X.;
- accesorii aferente TVA;
- .X. lei TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile juridice;

accesorii aferente TVA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de întreținere clădiri, de management tehnic și de întreținere curățenie și serviciilor juridice în condițiile în care .X. S.A. nu justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli în scopul operațiunilor taxabile, atât timp cât deține personal angajat ale cărui atribuții corespund serviciilor prestate.

Perioada verificată: ianuarie 2009 – iunie 2011

:ianuarie 2009-decembrie 2012

În fapt, la data de 14.08.2008, .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X., în calitate de prestator, Contractul de prestari servicii nr..X., pe o perioadă de 4 ani, în baza căruia au fost achitate, sub formă de abonament lunar, contravaloarea serviciilor de întreținere clădiri, de management tehnic și servicii de întreținere curățenie.

Având în vedere că toate aceste servicii s-au prestat cu personalul detașat de la .X. S.A., beneficiarul suportând contravaloarea consumabilelor, materialelor și pieselor de schimb pentru efectuarea operațiunilor de întreținere clădiri și utilaje, s-a constatat că tranzacția nu a avut un scop economic având în vedere că:

- externalizarea serviciilor de întreținere clădiri și management tehnic de către .X. a prezentat pentru .X. S.A. un cost de .X. lei;
- serviciile externalizate sunt efectuate de personalul .X. S.A. detașat către .X.;
- costurile .X. S.A. cu personalul detașat pe perioada derulării contractului ar fi fost de .X. lei;
- conform prevederilor contractuale .X. S.A. suportă costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția având în vedere că nu

se justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii și nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei) cu aceste servicii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de .X. lei, având în vedere că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, .X. S.A. a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de .X. lei reprezentând contravaloarea **serviciilor juridice** prestate de societăți de avocatură, cum sunt SCPA „X.”, SCA „X.”, SCA „X.”, S.C.A. „X.”, S.C.A. „X.”, S.C.A. „X.”, S.C.A. „X.”, S.C.A. „X.” S.C.A. „X.” în baza contractelor de asistență juridică pentru servicii de consultanță și asistență juridică, respectiv prestate de cabinetele de avocatură CA .X., CA .X., C.A. .X. și C.A. .X., C.A. „X.”, C.A. „X.”, C.A. „X.”, C.A. „X.”, C.A. „X.” constând în acordarea de servicii asistență juridică furnizate de Client, pentru anumite contracte și documente cu implicații juridice ce vor fi încheiate de client cu terțe persoane etc..

Din analiza atribuțiilor Serviciului Juridic din Regulamentul de Organizare și Funcționare al .X.-Secțiunea - Serviciul Juridic și din cuprinsul „Listei documentelor elaborate de serviciul juridic” organele de inspecție fiscală au constatat că în atribuțiile cuprinse în Regulament intră și serviciile pentru care au fost încheiate contractele cu societățile/cabinetele de avocatură

Totodată, s-a constatat că .X. S.A. deține un departament specializat a căror atribuții se suprapun serviciilor de avocatură contractate, iar prin adresele nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2011 și nr..X./2011 întocmite de Direcția Juridică a fost informată conducerea .X. S.A. cu privire la faptul că activitatea desfășurată de casele de avocatură este specifică personalului existent la nivelul .X. S.A., cât și la nivelul celorlalte compartimente juridice din cadrul sucursalelor și poate fi desfășurată de către acesta, astfel că nu se justifică necesitatea suplimentării acestor servicii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând servicii juridice care nu erau necesare și oportune pentru .X. S.A..

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de .X. lei, având în vedere că serviciile juridice nu au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile.

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (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.”

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

Astfel, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

b) operațiuni taxabile;”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Pentru a beneficia de dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a analizat la pct.13 și pct.15 de la capitolul III.A. *“Diminuarea pierderii fiscale”* din prezenta decizie, .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de întreținere cladiri, management tehnic si de intretinere si curățenie, precum si serviciilor juridice, din facturile emise de .X. și de societățile și cabinetele de avocatură, în baza contractelor încheiate cu prestatorii.

Din constatări se reține că, în cazul Contractului de prestari servicii nr..X./2008, încheiat între .X. S.A. în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, s-a achitat un abonament lunar ce cuprinde contravaloarea serviciilor de întreținere clădiri, management tehnic și servicii întreținere curățenie.

Prin contract se prevede *„costurile pentru consumabilele, materialele și piesele de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri și utilaje se vor suporta de beneficiar, pe măsura utilizării acestora. Plata acestor materiale se va deconta conform Anexei 3.”*, iar la pct.6.1 din contract se stipulează că:

“b) prestatorul va prelua personalul din cadrul .X. S.A. specializat pe tipurile de servicii ce urmează a fi prestate [...]

c) prestatorul va prelua sistemele și echipamentele supuse activității de întreținere printr-un protocol încheiat cu fiecare sucursală [...].”

Având în vedere că aceste servicii contractate cu .X. au fost prestate cu personalul detașat de la .X. S.A., care a suportat contravaloarea consumabilelor, materialelor și pieselor de schimb pentru efectuarea operațiunii de întreținere clădiri, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea formei tranzacției în vederea reflectării conținutului economic al acesteia.

Se reține că prin externalizarea serviciilor de întreținere clădiri, management tehnic și servicii întreținere curățenie către .X., în condițiile în care .X. S.A. a detașat personalul propriu specializat și nespecializat și a suportat toate costurile cu materialele, consumabilele și piesele de schimb având în vedere că pentru salarii și cu alte drepturi salariale ar fi cheltuit doar .X. lei, achiziția unor astfel de servicii nu era necesară, .X. S.A. dispunând de personalul necesar, specializat și nespecializat, pentru efectuarea serviciilor de natura celor contractate.

Ca atare, astfel de servicii de întreținere clădiri, management tehnic și servicii întreținere curățenie puteau fi prestate de însăși contribuabilul, fără cheltuieli suplimentare față de cheltuielile generate de salarii și alte drepturi salariale, chiar mult inferioare.

Mai mult, se reține că, de regulă, practica agenților economici pentru astfel de servicii este aceea ca își asigură aceste servicii prin crearea unui serviciu/departament administrativ, respectiv de întreținere angajând personal specializat/calificat/necalificat în vederea realizării acestora. Or, pentru a externaliza astfel de servicii se presupune că un agent economic nu dispune de personal și nici nu are în schema organizatorică un astfel de serviciu sau departament.

Se poate admite situația în care se procedează la externalizarea acestora apelându-se la prestatori specializați, dar numai în situația în care, fie nu dispune de personal specializat/calificat, fie din punct de vedere economic, respectiv al cheltuielilor necesare, este mai avantajos să se apeleze la prestatori decât să se creeze serviciu/departament în acest sens, fie apare o situație de urgență sau mai specială etc..

Întrucât, prin contestație, nu se aduc documente care să justifice necesitatea contractării acestor servicii cu .X. în condițiile prezentate, rezultă că nu se justifică achizițiile de servicii în scopul operațiunilor taxabile ale .X. S.A..

De asemenea, în ceea ce privește achiziția de servicii juridice de la societățile sau cabinetele de avocatură se reține că nici în acest caz nu se justifică necesitatea achiziționării serviciilor juridice în condițiile în care

obiectul Contractelor de prestări servicii juridice încheiate cu societățile/cabinetele de avocatură au constat, în principal, în servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale, de asistare, reprezentare, acordare de consultații periodice, redactare și semnare de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, operațiuni financiare, precum și alte activități prevăzute de Legea nr.51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, iar din Regulamentul de Organizare și Funcționare al .X., reiese că Serviciul Juridic este organul de specialitate al .X. S.A. în domeniul juridic, în competența căruia intră urmărirea asigurării respectării legalității la toate nivelele și în toate compartimentele, în atribuțiile acestuia regăsindu-se și serviciile prestate de societățile/cabinetele de avocatură.

Acest fapt este confirmat și de formularele machetă ale fișei postului pentru șef serviciu în cadrul compartimentului juridic, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic contencios și mediere diferende, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic documentare și asistență relații de muncă, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență patrimoniu, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență contractuală și reglementări și fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență sucursale specializate, precum și din Lista documentelor elaborate de serviciul juridic constând în acțiuni de chemare în judecată, întâmpinări, sesizări, apel, recurs, informări cu privire la legislația de interes general și specific, proiecte de contracte, acte normative, regulamente, ordine, instrucțiuni, metodologii etc., redactarea formalităților de înregistrare a diferitelor acte la Registrul Comerțului, acordarea de asistență juridică etc..

De asemenea, prin adresele nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de Direcția Juridică conducerea .X. S.A. a fost informată cu privire la faptul că activitatea desfășurată de casele de avocatură cu care colaborează este specifică personalului existent la nivelul companiei, cât și la nivelul celorlalte compartimente juridice din cadrul sucursalelor și poate fi desfășurată de către acesta.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente, se reține că nu se justifică achiziționarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile deci, nu se justifică nici dreptul deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile sucursala trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X./2012 a Înaltei

Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei aferentă cheltuielilor cu serviciile contractate cu .X. și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu serviciile contractate cu .X..**

3.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./ 2011, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la Sucursala Servicii .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SA, în condițiile în care la rubrica “*cumpărător*” este înscris numele unei persoane fizice, fără a se prezenta decontul de cheltuieli.

Perioada verificată: februarie 2011.

În fapt, conform Procesului verbal nr. .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. la Sucursala Servicii .X., nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SA, pe motiv că la rubrica “*cumpărător*” este înscris numele unei persoane fizice, respectiv .X..

În drept, potrivit prevederilor art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”.

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

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

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

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

În aplicarea prevederilor art.146 din Codul fiscal precizate mai sus, pct.46 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.

[...]

(3) Facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite decontul deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată dacă operațiunile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora revenindu-i persoanei impozabile din punct de vedere al

taxei pe valoarea adăugată și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).

Astfel, potrivit prevederilor art.155 alin.5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:
[...]*

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

Ca urmare, unul din elementele minimale ce trebuie înscris în factura de achiziție în vederea justificării operațiunii este “numele beneficiarului”.

Se reține că deși factura nr..X./ 2011 are înscris la denumirea cumpărătorului numele unei persoane fizice legea fiscală permite deducerea taxei pe valoarea adăugată dacă este aferentă cheltuielilor cu deplasarea în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, ale persoanelor ce au calitatea de salariat, administrator, respectiv este personal pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă.

Ca urmare, sucursala deși susține că persoana fizică .X., înscrisă în factura nr..X./ 2011 avea la acea dată calitatea de director nu prezintă documente care să justifice cele susținute, respectiv contract demuncă, contract de mandat, convenție etc..

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv factura anexată în copie, reiese că aceasta a fost emisă de SC .X. SA .X. pentru servicii de cazare, restaurant și minibar.

La factură este prezentat, în copie bonul fiscal în valoare totală de .X. lei din taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și copie a chitanței nr..X./ 2011 ce atestă achitarea cu card VISA de către persoana fizică înscrisă pe factură- .X..

De asemenea, la contestația s-a prezentat copia jurnalului de cumpărări din luna februarie 2011, de unde reiese că la poziția 17 este înscrisă factura emisă de SC .X. SA, cu suma totală de .X. lei, din care .X. lei cheltuieli și .X. lei taxă pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația**

formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă.

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 și pentru suma delei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de cele prezentate se reține că pentru acordarea dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată sucursala trebuie să justifice operațiunea cu documentele prevăzute de lege, respectiv cu decontul deplasare.

Prin urmare, coroborând prevederile legale privind dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că, orice persoana impozabilă are drept deducere total sau limitat, pentru taxa pe valoarea adăugată în baza documentelor cerute de lege, respectiv factura în original care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile stipulate de legiuitor și, în acest caz decontul deplasare care să justifice cheltuielile cu deplasarea în interesul serviciului a persoanei ce are calitatea de salariat/administrator al sucursalei.

Având în vedere cele de mai sus în mod legal organele de inspecție fiscală nu acordat drept deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrise în factura nr..X./2011.

Însă, în ceea ce privește cuantumul taxei pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul deducere, organul de soluționare a contestației reține argumentul contestatarii conform căruia sucursala nu a înregistrat în contabilitate decât suma de .X. lei și .X. lei taxă pe valoarea adăugată aferentă, diferența de .X. lei nefiind înregistrată în jurnalul de cumpărări conform documentului prezenta la contestație.

Având în vedere documentul prezentat care face dovada că sucursala nu a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2011, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările **se va admite contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 și pentru suma delei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de citire a contoarelor la mașini de francat și masini de obliterat, pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Sucursala

Servicii .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de întreținere și reparații full service, în condițiile în care la contestație au fost prezentate documente care justifică parțial achizițiile acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalei.

Perioada verificată: 2009 -2010.

În fapt, Sucursala Servicii .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu servicii de întreținere și reparații full service pentru mașini de francat și mașini de obliterate, în sumă de .X. lei, prestate de SC .X. SRL.

Prin Procesul verbal nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , s-a constatat că în perioada 2009-2010, sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de întreținere și reparații de tip Full Service pentru mașini de francat și mașini de obliterate, conform Contract nr..X./ 2008.

Având în vedere că nu s-au prezentat documente anexă la facturile emise, conform celor stipulate în contractul de prestări servicii, care să justifice prestarea în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalei nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

c) operațiuni taxabile;”.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine

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

Din constatările organelor de inspecție fiscală care au întocmit Procesul verbal nr. .X./2013, reiese că potrivit Contractului nr..X./ 2008, serviciile contractate constau în *„citirea lunară a contoarelor mașinilor de francaț și mașinilor de obliterated va fi efectuată de către achizitor prin subunitățile sale pe data de 01 a fiecărei luni și va fi comunicată în aceeași prestatorului în vederea emiterii facturilor conform anexei 5,,.*

Se reține că la data inspecției fiscale organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că *„niciuna din facturile enumerate nu avea anexată aceasta pentru a justifica suma și explicația din factură”.*

La contestație au fost depuse documente pentru o parte din facturile analizate de organele de inspecție fiscală, constând în *“Situafie date contoare la mașinile de francaț și obliterated la data de ... “* care cuprind marca și modelul mașinii, subunitatea .X. ă – .X., adresa subunității, persoana de contact, numărul de telefon, valoarea contorului la începutul perioadei de raportare, valoarea contorului la sfârșitul perioadei de raportare și consumul pentru luna de raportare.

Aceste documente au fost prezentate pentru facturile lunare emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie-aprilie 2009, iunie – decembrie 2009 și ianuarie – aprilie 2010.

Ca urmare, contestatara justifică parțial cheltuielile cu serviciile achiziționate de la prestator în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv **justifică dreptul deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Astfel, potrivit celor analizate în considerentele prezentei decizii, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** formulată de .X. S.A. și se va anula parțial **Decizia de impunere nr..X./2013 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2013 și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nici pe parcursul inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării contestației nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalei.

Ca urmare, simpla prezentare a contractului de servicii și a facturii nu sunt suficiente pentru justificarea dreptului deducere a taxei pe valoarea

adăugată având în vedere că la acordarea acestuia trebuie îndeplinite cumulați ambele condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prezentarea facturii în original, completată cu toate datele cerute de lege și documente care să justifice achiziția de servicii în scopul operațiunilor taxabile.

Astfel, nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege, respectiv prezentarea de documente care să justifice achiziționarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva **Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de PFA .X., pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Sucursala Servicii .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor se poate pronunța cu privire la dreptul deducere pentru cuantumul total al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la persoana fizică autorizată, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat contractele încheiate în sensul stabilirii dacă acestea prevedeau și alte servicii decât cele de informare a beneficiarului cu privire la stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție.

Perioada verificată: anul 2009.

În fapt, Sucursala Servicii .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate de PFA .X. în calitate de diriginte șantier

Prin Procesul verbal nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , s-a constatat că în anul 2009, sucursala a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturilor emise de PFA .X. pentru servicii diriginte șantier, în baza Contractelor nr..X./2008 și nr..X./2008 încheiate cu .X. S.A. - .X..

S-a constatat că la art.22 și art.30 din Contract se prevede obligația prestatorului de a informa beneficiarul, periodic, în scris, cu privire la stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție.

De asemenea, din Convocarea nr..X./2010 prin care sucursala a solicitat prestatorului întocmirea tuturor documentelor din contractele de supraveghere și execuție lucrări care nu au fost întocmite până la data convocării, a rezultat că prestatorul nu a respectat obligațiile din contract cu privire la prezentarea documentelor ce stau la baza emiterii facturilor, astfel că nu s-a acordat dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație, .X. S.A. susține că sarcinile dirigintelui de șantier nu au constat numai în comunicarea de rapoarte cu stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție, ci și verificarea lucrărilor efectuate de constructor, întocmirea notelor pentru lucrări suplimentare sau renunțarea de lucrări, respectarea termenelor de către constructor și alte asemenea sarcini, obligațiile prestatorului prevăzute în contract fiind în număr de 31 de puncte.

În drept, potrivit prevederilor art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din constatări reiese că în Contract se prevede obligația prestatorului de a informa beneficiarul, periodic, în scris, cu privire la stadiul fizic și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție.

Prin contestație se aduc argumente în sensul că persoana fizică autorizată în calitate de diriginte de șantier mai avea și alte atribuții prevăzute în contractele încheiate, cum sunt verificarea lucrărilor efectuate de constructor, întocmirea notelor pentru lucrări suplimentare sau renunțarea de lucrări, respectarea termenelor de către constructor și alte, obligațiile prestatorului prevăzute în contracte fiind în număr de .X. de puncte, despre care organele de inspecție fiscală nu au prezentat constatări. Din motivele prezentate contestatara susține ca în mod eronat nu a fost acordat dreptul deducere pentru cuantumul total al TVA aferenta serviciilor de PFA .X..

Se reține că organele de inspecție fiscală au prezentat constatări numai cu privire la serviciile constând în informarea beneficiarului cu privire la stadiul fizic

și valoric al lucrărilor și încadrarea în graficul de execuție pentru care nu au fost prezentate documente justificative, fara a analiza contractele incheiate cu PFA .X. in sensul stabilirii daca acestea prevedeau si alte servicii decat cele prezentate.

Ca urmare, nefiind efectuată o analiză punctuală a clauzelor contractuale în vederea stabilirii dacă dirigintele de șantier a efectuat și alte lucrări decât cele menționate în raportul de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la cuantumul taxei pe valoarea adaugata pentru care nu se acordă dreptul deducere.

Astfel, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./ 2013 pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească dacă prin contractele încheiate erau stabilite și alte servicii ce trebuiau prestate de PFA .X. și în funcție de cele rezultate să stabilească cuantumul taxei pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul deducere.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principiul se va desființa Decizia de impunere nr..X./ 2013 și pentru **accesoriile în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

6.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Sucursala Transporturi,**
- **.X. lei TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Direcție Regională .X. (.X.),**
- **.X. lei TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Direcție Regională .X. ,**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport salariați, serviciilor de monitorizare prin GPS a factorilor .X. și serviciilor de întreținere și reparații masini de francat si masini de obliterated si stampilat corespondenta în condițiile în care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale .X. S.A., respectiv să justifice necesitatea achiziționării serviciilor de transport auto în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: septembrie 2010 – martie 2011.
: anul 2009
:2009 – 20.05.2011.

În fapt, Sucursala Transporturi a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii de la diverși furnizori în sumă de .X. lei.

Prin Procesul verbal nr. .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. s-a constatat că sucursala a încheiat contracte de prestări servicii cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL ȘI SC .X. SRL pentru servicii de transport persoane salariați, transport persoane factori .X., reparații auto ITP și vulcanizare, exercitându-și dreptul deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de prestatori.

Sucursala nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii astfel că nu s-a acordat dreptul deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, **Direcția Regională .X. (.X.)** a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii de monitorizare prin GPS a factorilor .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă în scopul operațiunilor taxabile astfel că, nu s-a acordat dreptul deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, **Direcția Regională .X.** a achiziționat servicii întreținere și reparații la mașini de francat și masini de obliterated și ștampilat de la SC .X. SRL .X., pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile. Ca urmare nu s-a acordat dreptul deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să **facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În ceea ce privește serviciile de transport persoane salariați/factori .X., reparații auto ITP și vulcanizare, achiziționate de Sucursala Transporturi de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL ȘI SC .X. SRL , așa cum s-a analizat și pct.9 de la capitolul III A “*Diminuarea pierderii fiscale*” din prezenta decizie, din anexa .X. la Procesul verbal nr. .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. rezultă că aceste servicii au constat în servicii de transport auto al persoanelor salariate, respectiv factori .X., pentru care au fost prezentate doar contractele încheiate cu prestatorii și facturile emise de aceștia.

Se reține că prezentarea doar a contractelor și facturilor nu este suficientă pentru justificarea prestării efective a serviciilor de transport auto al salariaților/factorilor .X. în scopul realizării de operațiuni taxabile, pentru prestarea efectivă a unor astfel de servicii trebuiau prezentate și alte documente din care să reiasă numărul de persoane salariate transportate, numărul de transporturi efectuate/zi/lună, ruta de transport, consumul de combustibil etc, care să justifice prestarea efectivă, precum și argumente/documente care să justifice necesitatea contractării nor astfel de servicii.

Referitor la serviciile de monitorizare prin GPS a factorilor .X., așa cum s-a analizat și pct.9 de la capitolul III A “*Diminuarea pierderii fiscale*” din prezenta decizie, prin Procesul verbal nr..X./ 2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. s-a constatat că direcția regională a înregistrat servicii monitorizare GPS factori .X. de la prestatorul SC .X.SRL, în baza Notelor debit emise de .X. S.A..

Din documentele prezentate la solicitarea organelor de inspecție fiscală s-a constatat că acestea nu justifică prestarea serviciilor de monitorizare GPS a factorilor .X., ci reprezintă documente de preluare/predare a echipamentelor GPS de către .X. S.A. de la SC .X.SRL, precum și documente de primire/predare a echipamentelor GPS de la/persoanele desemnate de companie pentru a gestiona aceste echipamente, iar din tabelele cu subunitățile .X. și numărul de echipamente distribuit acestora deși reiese numărul de echipamente distribuite nu poate fi comparat cu numărul total de echipamente stabilit prin contract pentru ca în funcție de tariful stabilit prin contract/anexa la contract să se poată verifica dacă cuantumul cheltuielilor înregistrate la direcția regională corespunde cu cuantumul cheltuielilor aferente numărului de echipamente contractat și repartizat acestei direcții regionale .X. .

În ceea ce privește preluarea echipamentelor în custodie de către .X. S.A. s-a constatat că Direcția Regională .X. nu a înregistrat în evidența contabilă și nici extracontabil preluarea în custodie a echipamentelor GPS de monitorizare a factorilor .X..

Se reține că la art.10 "*Furnizarea rapoartelor*" din Normele de lucru privind monitorizarea factorilor .X. prin intermediul echipamentelor GPS se prevede faptul că persoanele nominalizate în "*Tabel persoane autorizate pentru solicitare de rapoarte grafice*" pot solicita rapoarte trasologice, rapoarte de alarme sau alte tipuri de rapoarte convenite ulterior.

Astfel, se reține că .X. S.A. nu a prezentat contractul încheiat cu societatea prestatoare din care să rezulte serviciile ce urmează a fi prestate, respectiv tariful/tarifele stabilite, valoarea totală a contractului etc. și nici alte documente care să justifice prestarea acestor servicii, respectiv situații din care să reiasă eventualele intervenții efectuate, rapoarte de lucru cu numărul persoanelor și autovehiculelor monitorizate periodic, situații cu echipamentele defecte și înlocuite, alte rapoarte prevăzute în Normele de lucru privind monitorizarea factorilor .X. prin intermediul echipamentelor GPS etc. în scopul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește serviciile de întreținere și reparații la mașini de francat și mașini de obliterate și ștampilat corespondență, din Procesul verbal nr..X. /2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , reiese că direcția regională a înregistrat, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, servicii de întreținere și reparații de tip Full Service pentru mașini de francat și mașini de obliterate și ștampilat corespondență conform Contractului nr..X./2008.

În contract este prevăzut un tarif aferent serviciilor de întreținere și reparații pentru mașini de francat de .X. EU/francare, fără TVA și pentru mașini de obliterate și ștampilat de .X. EUR/ștampilare, fără TVA.

De asemenea, se prevede că toate serviciile, piesele de schimb și consumabilele trebuie să asigure procesarea unor volume lunare de corespondență asumate de achizitor, iar în cazul depășirii acestor volume

lunare valoarea tarifului per francare, respectiv per ștampilare este prevăzut în contract, precum și faptul că la finalul fiecărei revizii și/sau intervenții se va întocmi un Proces Verbal de constatare și remediere în care se vor menționa:

- detaliile echipamentului: model, serie, contor, locație etc.;
- operațiile efectuate și piesele înlocuite;
- starea echipamentului, atât la începutul cât și la finalizarea intervenției;
- consemnarea persoanelor care au solicitat intervenția și a celei care a efectuat intervenția.

Se reține că la facturile emise de SC .X. SRL, prezentate de direcția regională de .X., nu au fost prezentate procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, proces verbal de constatare și remediere sau alte documente justificative care să facă dovada că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv că au asigurat procesarea volumelor lunare prevăzute de contract sau că s-a facturat un tarif per francare, respectiv per ștampilare, ca urmare a depășirii volumului de corespondență lunară la nivelul prevăzut în contract.

Având în vedere cele precizate mai sus rezultă că .X. S.A. nu a prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor de transport salariați/factori .X., de monitorizare prin GPS a factorilor .X. și de întreținere și reparații a mașinilor de francat și mașinilor de obliterated și ștampilat în scopul operațiunilor sale taxabile, iar în cazul serviciilor de transport salariați/factori .X. nu a fost justificată cu documente nici necesitatea achiziționării unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile contestatara trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

**.X. lei TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere
la Sucursala Transporturi,**

- .X. lei TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Direcția Regională .X. (.X.),
- .X. lei TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Direcția Regională .X. .

7. În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală taxei pe valoarea adăugată aferentă stocurilor reîncadrate ca taxă pe valoarea adăugată colectată, se reține că la nivelul sucursalelor s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată astfel:

Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei pentru achizițiile de apă minerală distribuită salariaților peste limita stabilită la nivelul .X. S.A. sau distribuită salariaților la temperaturi sub +37 grade C, astfel:

- .X. lei la Direcția Regională .X.(.X.);
- .X. la Direcția Regională .X. (.X.);
- .X. lei la Direcția Regională .X. .

Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei pentru achizițiile de echipamente de protecție și uniforme, respectiv îmbrăcăminte încadrat ca fiind echipament de lucru, stabilită astfel:

- .X. lei la Direcția Regională .X. ;
- .X. lei la Direcția Regională .X. (.X.)
- .X. lei la Direcția .X..

- **Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei** pentru minusurile în gestiune stabilită astfel:

- .X. lei la Direcția Regională .X. ;
- .X. lei la Direcția .X..

Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei pentru mărfuri fără mișcare sau cu mișcare lentă la Direcția Regională .X. (.X.).

Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei pentru bunuri de natura stocurilor degradate calitativ stabilită la Direcția Regională .X. (.X.).

7.a) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adaugata colectata în suma de .X. lei stabilită la Direcția Regională .X. (.X.);

- taxa pe valoarea adaugata colectata în sumă de .X. lei stabilita la Direcția Regională .X. , cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta cantităților de apă minerală distribuită salariaților cu titlu gratuit în perioada de caniculă în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă nivelul consumului stabilit prin normele .X. S.A. se încadrează în limitele prevăzute de lege.

Perioada verificata: 2009 – 2012.

In fapt, prin Procesul verbal nr..X./ 2013 încheiat la **Direcția Regională .X. (.X.)** s-a constatat ca directia regionala de posta a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cantității de apă minerală acordată salariatilor in perioada de caniculă, care a depasit nivelul stabilit prin normele .X. S.A.. Astfel, s-a constatat ca operatiunea reprezinta operatiune asimilata livrarilor și Compania avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, pe perioada iulie – august 2009, iulie 2010, iulie-septembrie 2011 și iulie – august 2012.

De asemenea, prin Procesul verbal nr..X./2013 încheiat la **Direcția Regională .X.** s-a constatat ca directia regională de .X. a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal consumuri de apă minerală, astfel:

- pe anul 2009 – .X. lei,
- pe anul 2010 – .X. lei;
- pe anul 2011 – .X. lei;
- pe anul 2012 – .X. lei, aceste consumuri depășind normele stabilite de .X. S.A., operatiunea reprezentând operatiune asimilata livrarilor și trebuia **sa se colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei pe perioada august 2009, iulie-septembrie 2010, iulie-august 2011 și august 2012.**

În drept, art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Se reține că direcțiile regionale .X. au distribuit personalului salariat apă minerală, în mod gratuit, în perioada de caniculă, în vederea desfășurării în bune condiții a activității înregistrând pe cheltuieli nedeductibile fiscal consumurile de apă minerală care au depășit nivelul stabilit de .X. S.A..

Conform prevederilor art.1 și art.2 lit.a) OUG nr.99/2000 privind măsurile ce pot fi aplicate în perioadele cu temperaturi extreme pentru protecția persoanelor încadrate în muncă:

*"1) Măsurile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență se aplică **pentru asigurarea protecției persoanelor încadrate în muncă în perioadele în care, datorită condițiilor meteorologice nefavorabile, se înregistrează temperaturi extreme.***

*(2) În sensul prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, prin **temperaturi extreme se înțelege temperaturile exterioare ale aerului, care:***

a) depășesc +37 grade C sau, corelate cu condiții de umiditate mare, pot fi echivalente cu acest nivel;"

La art.4 din același act normativ se prevede:

"În perioadele cu temperaturi ridicate extreme, în sensul art.1, angajatorii trebuie să asigure următoarele măsuri minimale:

[...]

B. Pentru menținerea stării de sănătate a angajaților:

*a) **asigurarea apei minerale adecvate, câte 2 - 4 litri/persoană/schimb;***

b) asigurarea echipamentului individual de protecție;

c) asigurarea de dușuri."

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că angajatorii acordă apă minerală salariaților, cu titlu gratuit, pentru asigurarea protecției persoanelor încadrate, în condițiile în care se înregistrează temperaturi extreme, respectiv care depășesc + 37 grade C corelate cu condiții de umiditate mare, câte 2-4 litri /persoană/schimb.

Conform celor prezentate mai sus, se reține că prin raportul de inspecție fiscală, respectiv prin procesele verbale încheiate la cele două direcții regionale .X. organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă normele impuse de .X. S.A. în ce privește consumul de apă minerală în perioada de caniculă se încadrează sau nu în nivelul stabilit prin legea specială de 2-4 litri /persoană/schimb.

Ca urmare, conform celor mai sus precizate organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la obligația de a se colecta taxa pe valoarea adăugată, astfel că în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția fiscală, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar.

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2013 și pentru **suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

7.b) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dispusă la colectare pentru mărfuri greu vandabile la Direcția Regională .X. (.X.);**

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dispusă la colectare pentru mărfuri greu vandabile la Direcția Regională .X. (.X.),** Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la obligația direcției regionale .X. de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru mărfuri greu vandabile în condițiile în care acestea se regăsesc în stoc.

Perioada verificată: .X./2012.

În fapt, la Direcția Regională .X. (.X.) organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- .X. lei - pentru marfurile fără mișcare sau cu mișcare lentă existente în stoc la data de .X./2012, concretizate în calendare birou 2008, timbre filatelice, felicitări generale și plicuri de ANL;

- .X. lei - pentru echipamentele de protecție și uniforme fără mișcare sau cu mișcare lentă existente în stoc la .X./2012. Stocul în valoare .X. lei provine din achizițiile de echipamente și uniforme de lucru din perioada februarie-mai 2009 de la SC .X. SRL.

În drept, art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă

taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Conform prevederilor legale, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, atât preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial, cât și preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Se reține că pentru mărfurile greu vandabile constând în calendare birou 2008, timbre filatelice, felicitari generale și plicuri de ANL, precum și echipamente de protecție și uniforme, potrivit prevederilor legale incidente mai sus invocate, respectiv art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se colectează taxa pe valoarea adăugată numai în condițiile în care bunurile achiziționate au fost puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit.

Astfel, în cazul în speță nu se poate vorbi despre livrare de bunuri având în vedere că acestea se regăsesc în stoc, nefiind distribuite gratuit altor persoane.

Faptul că reprezintă bunuri greu vandabile, cu mișcare lentă sau fără mișcare, atât timp cât acestea se regăsesc în stoc nu pot fi încadrate ca livrări, respectiv nu sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a fi taxate.

Ca urmare, în mod eronat organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei.

Potrivit celor analizate în considerentele prezentei decizii, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** formulată de .X. S.A. și se va anula parțial **Decizia de impunere nr..X./2013 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de

impunere nr..X./2013 și pentru **suma de .X. lei reprezentând accesorii** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

7.c) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. stabilită la Direcția Regională .X. (.X.) ,**

- **taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei stabilită la Direcția Regională .X. (.X.),**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la obligatia directiei regionale de posta de a colecta taxa pe valoarea adaugată aferenta cantităților de apă minerală și bunuri de natura îmbrăcăminteii în condițiile în care apa minerala a fost acordată gratuit in perioada in care nu erau întrunite conditiile prevazute de lege pentru acordarea unor astfel de bunuri, iar bunurile de natura îmbrăcăminteii nu se încadrează în categoria uniformelor de serviciu acordate gratuit salariaților.

Perioada verificata: 2009 – 2012.

În fapt, prin Procesul verbal nr.AIF/.X./2013 încheiat la **Direcția Regională .X. (.X.)** s-a constatat ca directia regionala de posta a inregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea cantității de apă minerală acordată salariatilor in perioada în care temperatura a fost sub cea prevăzută de lege. Astfel, s-a constatat ca operatiunea reprezinta operatiune asimilata livrarilor și trebuia **sa se colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de .X..**

De asemenea, s-a constatat că Direcția Regională .X. (.X.) a achizitionat obiecte de îmbrăcăminte pentru salariați, respectiv camasi, cravate, pantaloni si fuste, cu facturile nr..X./2009 în valoare de .X. lei, cu TVA de .X. lei si facturii nr..X./2009 în valoare de .X. lei, cu TVA de .X. lei, bunuri ce au fost încadrate în categoria echipamentelor de lucru în condițiile în care nu întrunesc condițiile necesare pentru a fi încadrate în această categorie, fiind date în consum salariaților.

În conformitate cu prevederile art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.6 alin.14 lit.c) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal s-a calculat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, astfel :

- anul 2009 - .X. lei cu TVA de .X. lei
- anul 2010 - .X. lei cu TVA de .X. lei
- anul 2011 - .X. lei cu TVA de .X. lei
- anul 2012 - .X. lei cu TVA de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme”

Modificat prin OUG nr.117/23.12.2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 891 din 30 decembrie 2010, în sensul:

“51. La articolul 128 alineatul (8), literele e) și f) se modifică și vor avea următorul cuprins:

*"e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate desfășurarea **activității economice**, în condițiile stabilite prin norme;*

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme."

Totodată, conform prevederilor pct.6.(11) lit.c) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(11) În sensul art.128 alin (8) lit. f) din Codul fiscal:

[...]

c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.”

Și pct.6 alin.(9) lit.c) din același act normativ, așa cum a fost modificat prin HG nr.1071/6 noiembrie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr.753/8 noiembrie 2012:

“(9) În sensul art. 128 alin.(8) lit. e) din Codul fiscal:

[...]

*c) bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit.a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate desfășurarea activității sale economice. **În această categorie se cuprind, fără a se limita la***

acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, **precum și alte destinații prevăzute de lege.**

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că angajatorii pot acorda gratuit salariaților bunuri care sunt legate desfășurarea în condiții optime a activității economice, potrivit destinațiilor prevăzute de lege în limitele prevăzute de actele normative.

Astfel, conform prevederilor art.1 și art.2 lit.a) OUG nr.99/2000 privind măsurile ce pot fi aplicate în perioadele cu temperaturi extreme pentru protecția persoanelor încadrate în muncă:

“1) Măsurile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență se aplică pentru asigurarea protecției persoanelor încadrate în muncă în perioadele în care, datorită condițiilor meteorologice nefavorabile, se înregistrează temperaturi extreme.

(2) În sensul prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, prin temperaturi extreme se înțelege temperaturile exterioare ale aerului, care:

a) depășesc +37 grade C sau, corelate cu condiții de umiditate mare, pot fi echivalente cu acest nivel;”

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că angajatorii pot acorda apă minerală salariaților, cu titlu gratuit, pentru asigurarea protecției persoanelor încadrate, în condițiile în care se înregistrează temperaturi extreme, respectiv care depășesc + 37 grade C corelate cu condiții de umiditate mare.

De asemenea, acordarea de bunuri cu titlu gratuit, salariaților, respectiv îmbrăcăminte care nu se încadrează în categoria uniformelor de serviciu, nu se justifică ca fiind acordare de bunuri în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege.

Ca urmare, având în vedere că nu au fost respectate prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Direcția Regională .X. (.X.) au acordat apă minerală în perioade în care nu s-au înregistrat temperaturile prevăzute de lege, precum și îmbrăcăminte care nu poate fi încadrată în categoria uniformelor de serviciu, operațiunile constituie operațiuni similare livrărilor conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată **în sumă de .X. și în sumă de .X. lei la Direcția Regională .X. (.X.).**

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. și pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adugata colectata.**

7.d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de la .X. stabilită la Direcția Regională .X. (.X.) pentru materiale casate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă contestatară are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru materiale casate în condițiile în care nu sunt prezentate documente care să justifice că sunt îndeplinite condițiile pentru a fi considerată livrare de bunuri cuplată.

Perioada verificată: 2010 – 2011.

În fapt, s-a constatat că în perioada 2010 -2011 Direcția Regională .X. (.X.) a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu casarea materialelor, astfel :

- anul 2010 .X. lei cu TVA de .X. lei
- anul 2011 .X. lei cu TVA de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de pct.11 și pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că nu se încadrează în prevederile art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se taxă pe valoarea adăugată colectată în cuantum de .X..

În drept, conform prevederilor art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

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

Potrivit pct.11 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(11) În sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii în cadrul antrepozitului fiscal;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

În același sens sunt și prevederile pct.12 din din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2011.

Față de prevederile legale mai sus invocate reiese că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme.

Prin Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal date în explicarea temeiului de lege invocat se aduc precizări în sensul că nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ anumite condiții:

- bunurile nu sunt imputabile;

-degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

- se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Față de cele precizate, se reține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată la materiale casate în condițiile în care acestea nu reprezintă mijloace fixe care să fie supuse operațiunilor de casare putând reprezenta cel mult stocuri degradate calitativ. Astfel, se reține că nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu s-au prezentat documente din care să rezulte că acestea reprezintă stocuri degradate calitativ și îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, respectiv nu sunt imputabile, degradarea se datorează unor cauze obiective și se face dovada că au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Având în vedere că nu s-au prezentat documente care să justifice încadrarea în prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată făcând aplicarea prevederilor art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată .X. reprezentând taxa pe valoarea adugata colectata.**

7.e) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă minusurilor la inventarierea din data de .X./2012 (laptop și 2 telefoane mobile) la Direcția Regională .X. , Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra obligației de a colecta taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care bunurile lipsă în gestiune reprezintă operațiune asimilată livrării de bunuri cu plată.

Perioada verificată: anul 2012.

În fapt, la Direcția Regională .X. , în urma inventarierii pe anul 2012, au rezultat diferente în minus la obiecte de inventar și mijloace fixe, în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unui mijloc fix - laptop tip „notebook,, în valoare de .X. lei și două telefoane mobile GSM în valoare de .X. lei, aflate în gestiunea fostului director .X.

Ca urmare, în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru minusul rezultat în urma inventarierii, în suma de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d) și alin.(8) lit.a-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

[...]

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit acestor prevederi legale, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, activele corporale fixe casate, precum și perisabilitățile, în limitele stipulate prin lege, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

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

Bunurile sunt constatate lipsă în gestiune în urma inventarierii care, potrivit pct.1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1753/2004, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, până la data de 08.10.2009, respectiv pct.1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

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

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

Astfel, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că lipsa în gestiune a unui mijloc fix - laptop tip „notebook” și două telefoane mobile GSM reprezintă operațiune asimilată livrării și au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adugata colectata.**

7.f) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dispusă la colectare pentru minusuri la inventarierea pe anul 2009 (mijloace fixe) la Direcția .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației de a colecta taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care deși s-a constatat că mijloacele fixe există s-a dispus colectarea taxei pe considerentul că aceste mijloace fixe reprezintă minusuri la inventar.

Perioada verificată: anul 2009.

În fapt, ca urmare a inventarierii pe anul 2009 la Direcția .X., organele de inspecție fiscală au constatat că direcția regională de .X. nu a casat mijloacele fixe reprezentând platforma electrică .X. kg și mașina de numărat bancnote, acestea existând în fișa mijlocului fix deși erau uzate fizic și moral și nu a fost posibilă repunerea în funcțiune.

De asemenea, s-a constatat că măsura privind dispunerea casării unor mijloace fixe reprezintă decizia direcției regionale de posta care le deține în gestiune.

Totodată, organele de inspecție fiscală constată că, atât timp cât aceste două mijloace fixe se regăsesc în fișa mijlocului fix înseamnă că există în gestiune și nu reprezintă minusuri în gestiune.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au considerat aceste mijloace fixe ca fiind mijloace fixe casate și au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată.

Prin contestație, .X. S.A. susține că nu este de acord cu tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d) și alin.(8) lit.a-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

[...]

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit acestor prevederi legale, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, activele corporale fixe casate, precum și perisabilitățile, în limitele stipulate prin lege, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

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

“4) În sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art.149 din Codul

fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”

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

Din constatări reiese că **mijloacele fixe platforma electrica .X. kg și mașina de numărat bancnote nu au fost casate, acestea existând în fișa mijlocului fix** deși erau uzate fizic și moral și nu a fost posibilă repunerea în funcțiune.

Se reține că această constatare nu poate conduce la concluzia conform căreia aceste mijloace fixe reprezintă minusuri la inventariere așa cum organele de inspecție fiscală au invocat drept temei legal pentru colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, dispunerea casării unor mijloace fixe reprezintă decizia direcției regionale de posta care le deține în patrimoniu și nu a organelor de inspecție fiscală.

Astfel, atât timp cât aceste două mijloace fixe se regăsesc în fișa mijlocului fix denotă că acestea există în gestiune și nu reprezintă minusuri în gestiune.

Ca urmare, există neconcordanțe între constatările organelor de inspecție fiscală în sensul că, pe de o parte precizează că acestea există în fișa mijlocului fix și nu au fost casate, iar pe de altă parte stabilesc taxă pe valoarea adăugată colectată pe considerentul că acestea reprezintă minusuri la inventar.

Având în cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la obligația colectării taxei pe valoarea adăugată astfel că, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția fiscală, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de impunere nr.X./2013 și pentru **suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

7.g) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dispusă la colectare la Direcția Regională .X. , cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația contestatarii de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii uniformelor de serviciu înregistrate pe cheltuieli nedeductibile fiscal, în condițiile în care nu rezultă situația acestor uniforme ulterior achiziționării, respectiv dacă se mai află în patrimoniul direcției regionale .X. organele de inspecție fiscală au invocat două temeuri de drept.

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.01.2013.

În fapt, Direcția Regională .X. a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal, în contul 603.4 "COR .X. lei .X." contravaloarea uniformelor, astfel:
-in anul 2009 cheltuieli nedeductibile cu uniforme in suma de .X. lei ;
-in anul 2010 cheltuieli nedeductibile cu uniforme in suma de .X. lei ;
-in anul 2011 cheltuieli cu uniforme in suma de .X. lei ;
-in anul 2012 cheltuieli cu uniforme in suma de .X. lei ;
-in anul 2013 cheltuieli cu uniforme in suma de .X. lei .
Uniformele au fost achiziționate, în totalitate, în anul 2008, când a fost dedusă și taxa pe valoarea adăugată.

Deoarece direcția de posta verificata a considerat aceste cheltuieli cu uniforme ca fiind nedeductibile, s-a constatat că respectivele consumuri nu au fost utilizate în scopul activității economice desfășurate.

Ca urmare, în baza art.128 alin.4 lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au asimilat respectivele operațiuni ca și livrări de bunuri efectuate cu plata, stabilind taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei.

În drept, art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă

taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Totodată, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

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

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

La pct.18 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“(3) Baza de impozitare pentru uniforme de serviciu, echipamentul de lucru și/sau de protecție acordat salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați. Dacă echipamentul de lucru și/sau de protecție nu este suportat de salariați, operațiunea nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 128 alin.(1) din Codul fiscal. Pentru partea din contravaloarea uniformelor de serviciu, echipamentelor de lucru și/sau de protecție acordat salariaților, care este suportată de angajator, acesta își păstrează dreptul de deducere în condițiile art. 145 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate sunt asimilate livrărilor cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor achiziționate pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, **dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

De asemenea, potrivit prevederilor legale baza impozabilă pentru livrări de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Totodată, potrivit normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, baza de impozitare pentru uniforme de serviciu acordate salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați, iar pentru partea din contravaloarea uniformelor de serviciu acordate salariaților, care este suportată de angajator, acesta își păstrează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În situația în care echipamentul de lucru și/sau de

protecție nu este suportat de salariați, operațiunea nu constituie livrare de bunuri în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că direcția regională de .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de uniforme fără să se constate cuantumul taxei pe valoarea adăugată dedusă.

Se reține că, din constatări nu rezultă dacă achiziția uniformelor de serviciu s-a efectuat pe bază de facturi ce au înscrisă/nu au înscrisă taxa pe valoarea adăugată. Nu rezultă nici dacă în cuantumul sumei de .X. lei înregistrată pe cheltuieli nedeductibile este/nu este inclusă taxa pe valoarea adăugată și care este cuantumul acesteia, având în vedere că suma de .X. lei a fost stabilită prin aplicarea cotei de 19%, respectiv de 24% la cheltuiela nedeductibilă care însumează per total .X. lei .

În concluzie, din constatări nu reiese situația acestor uniforme ulterior achiziționării, respectiv dacă au fost date în consum sau dacă se mai află în gestiunea direcției regionale .X. .

Ca urmare, având în vedere prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definesc operațiunile asimilate livrărilor pentru care contribuabilul are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată se reține că încadrarea unei operațiuni ca fiind asimilată livrării este condiționată de exercitarea, parțial sau integral, a dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată or, în cazul în speță direcția regională de .X. și-a exercitat dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată la achiziția uniformelor, însă nu există constatări cu privire la situația acestora ulterior achiziției.

Simpla constatare conform căreia direcția regională de .X. a înregistrat contravaloarea uniformelor pe cheltuieli nedeductibile fiscal nu este suficientă pentru a se dispune colectarea taxei pe valoarea adăugată, fiind necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt fiscale și încadrarea în temeiul de drept incident.

De asemenea, se reține că încadrarea operațiunii constatate atât la art.128 alin.(4) lit.a), cât și la art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care art.128 alin.(4) lit.a) se referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial, iar art.128 alin.(4) lit.b) se referă la preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor

componente a fost dedusă total sau parțial, nu este fundamentată în procesul verbal încheiat la direcția de .X. verificată.

Conform celor prezentate organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la obligația contestatarii de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată stabilită la Sucursala Direcția Regională .X. , urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele prezentate în prezenta decizie și de prevederile legale incidente în materie.

Ca o consecință, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2013 și pentru **suma de .X. lei reprezentând accesorii** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul deducere la Direcția Regională .X. , prin contestație se solicită îndreptarea erorii existentă în Centralizatorul TVA nedeductibilă al Direcției Regionale .X. în care figurează cu TVA pentru care nu s-a acordat dreptul deducere în sumă de .X. lei în loc de .X. lei (.X. + .X.) cum ar fi corect.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că toate cheltuielile cu serviciile de telecomunicații contractate cu .X., precum și taxa pe valoarea adăugată au fost centralizate la nivelul .X. S.A. și analizate per global, conform constatărilor din procesele verbale încheiate la direcțiile regionale .X. , inclusiv la Direcția Regională .X. .

Faptul că atât cheltuielile nedeductibile, cât și taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere au fost stabilite prin anexele la procesele verbale încheiate la direcțiile regionale .X. , inclusiv la Direcția Regională de .X. nu înseamnă că a avut loc dubla impozitare, ci în baza acestor anexe s-au cumulat sumele reprezentând contravaloarea serviciilor de telecomunicații și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Ca urmare, nu se pune în discuție scaderea unei sume reprezentând cheltuielă sau taxă pe valoarea adăugată din anexa încheiată la nivelul direcției regionale de posta ce constituie document justificativ pentru suma totală calculată la nivelul .X. S.A. reprezentând cheltuieli cu serviciile de

telecomunicatii contractate cu .X., respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Astfel, argumentul contestatarii nu poate reținut și având în vedere că nu se aduc argumente de fond cu privire la taxa pe valoarea adăugată și documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare nu se va pronunța pe fondul cauzei.

9. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul deducere, respectiv a fost dispusă a fi colectată, aferentă capetelor de cerere pentru care nu se aduc argumente prin contestație, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./2013 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Deși, .X. S.A. contestă în totalitate taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013, nu prezintă argumente pentru toate capetele de cerere analizate prin raportul de inspecție fiscală care a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, respectiv pentru TVA din facturi emise de inactivi, aferentă chiriilor pentru care nu au fost prezentate notificări, serviciilor fără documente justificative, serviciilor care nu sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile, pentru combustibili, etc..

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

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

c) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației neprezentând argumente pentru aceste constatări.

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

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

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

Totodată, prin Decizia nr.X. în dosarul nr..X. Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În baza celor reținute și având în vedere că .X. S.A. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din

drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„**ART.119**

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

ART.120

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

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ce constituie bază de calcul s-a admis contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei se va admite contestația în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările.

De asemenea, având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei se va desființa parțial decizia de impunere contestată, conform prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru **accesoriile aferente în sumă de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente.

D. CONTRIBUTII SOCIALE

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei contribuții pentru asigurări sociale datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS asigurat;
- .X. lei contribuții pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS asigurat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./2013 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit contribuții sociale și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

Deși, .X. S.A. contestă în totalitate Decizia de impunere nr..X./2013, nu prezintă argumente pentru aceste contribuții și accesorii aferente.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației neprezentând argumente pentru aceste constatări.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

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

Totodată, prin Decizia nr.X. în dosarul nr..X. Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În baza celor reținute și având în vedere că .X. S.A. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a), art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), 11.6 și 2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulată de .X. S.A. și **anularea parțială a Dispoziției de măsuri nr..X./2013 pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală, precum și **anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

2. Desființarea parțială a **Dispoziției de măsuri nr..X./2013 pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală, precum și a **Deciziei de impunere nr..X./2013**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

3. **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulata de .X. S.A. împotriva **Dispoziției de măsuri nr..X./2013** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală.

4. **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulata de .X. S.A. împotriva **Dispoziției de măsuri nr..X./2013** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală, precum și împotriva **Deciziei de impunere nr..X./2013**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., respectiv pentru **suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei contribuții pentru asigurări sociale datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS asigurat;
- .X. lei contribuții pentru șomaj datorate de asigurat;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru șomaj datorate de asigurat;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS asigurat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS asigurat.

5. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulata de .X. S.A. împotriva Deciziei nr...X.lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA .

6. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva **Dispoziției de măsuri nr.. emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. **pentru cheltuielile în sumă de .X. lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală, **precum și împotriva Deciziei de impunere nr.. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. pentru suma de **.X. lei, reprezentând:******

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
 - .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

