



## DECIZIA NR. .... din .....2008

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC C SA Alunu , înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ..../.....2007 si completata cu documente cu adresa nr. ..../.....2008**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Valcea cu adresa nr. ..../.....2008, asupra contestației formulate de SC C SA înregistrată sub nr. ..../.....2007 si completata cu adresa nr. ..../..... 2008, înregistrata sub nr. ..../ .....2008.

Contestația are ca obiect suma de ..... impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..../ .....2007 și raportul de inspecție fiscală nr..../.....2007, anexă la aceasta întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, astfel :

-TVA suplimentar ..... ron ;

- Majorări TVA suplimentar ..... ron

- Impozit pe profit suplimentar ..... ron ;

- Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar ..... ron ;

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC C SA, Alunu înregistrată sub nr. ....2007 pentru suma de ..... ron.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată, următoarele:**

**A.** SC C SA, Alunu jud.Vâlcea contestă Decizia de impunere nr. .../ ....2007și raportul de inspecție fiscală nr. .../.....2007, motivând următoarele :

**1.Referitor la stabilirea veniturilor suplimentare în sumă de .... lei , pentru anul 2005, petenta consideră că acestea nu sunt stabilite în mod corect din următoarele motive :**

Cu factura nr...../31.03.2006, SC C SA a facturat către SC CO SA -Sucursala Olteniei c/val prestațiilor auto pentru întreaga cantitate de 483,07 to piese, subansamble aferente excavatoarelor ERC1400x30/7-03 la o valoare totală de ..... lei, inclusiv TVA și nu doar cantitatea de 360,76 to subansamble excavator, așa cum se consemnează în raportul de inspecție fiscală .

Petenta susține că a înregistrat cheltuieli cu servicii de transport prestate de terți în sumă de ..... lei corespunzătoare aceluiași operațiuni în sumă de ..... lei, realizând un profit brut aferent acestor servicii în sumă de ..... lei .

Petenta consideră astfel că realitatea acestor operațiuni ar fi putut constatată de către organul de inspecție fiscală însuși, prin utilizarea metodelor și procedeele de control stipulate de OG 92/2003, republicată, dacă s-ar fi efectuat constatări complete, asupra

tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, și nu prin verificarea formală a modului de întocmire și completare a documentelor (situație care nu anulează conținutul economic al tranzacțiilor respective).

Petenta recunoaște că facturarea prestărilor de servicii s-a făcut cu întârziere, însă acest fapt implică doar calculul de majorări de întârziere .

**2.Referitor la neacordarea dreptului de deductibilitate pentru cheltuieli în sumă de ..... lei înscrisă în factura nr. ....../30.12.2005 emisă de SC CO SA - Sucursala Oltenia, în baza art.21 alin.1, lit.f,** petenta susține că aceasta nu este corectă și justificată, atâta timp cât cheltuielile înscrise în factura în cauză au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar documentul care stă la baza înregistrării acestor cheltuieli în contabilitate este un document justificativ în condițiile legii.

**3.Referitor la neacordarea dreptului de deducere fiscală a cheltuielilor în sumă de ..... lei, în cursul anului 2006, în baza facturilor de prestări servicii emise de către SC CO SA - Sucursala Oltenia ,** petenta consideră netemeinică și nelegală măsura neacordării acestor cheltuieli înregistrate în contul 628.4 "alte cheltuieli cu servicii executate de terți", întrucât în baza contractelor .../2005 și .../2006, SC C SA a achiziționat de la SC CO SA - Sucursala Oltenia servicii și bunuri.

Petenta susține că nu avea obligația înregistrării în contabilitate a intrărilor de combustibil și a cheltuielilor cu combustibili, ocazionate de darea în consum a acestora, aceste operațiuni fiind în sarcina SC CO SA - Sucursala Oltenia .

Totodată, petenta arată că organele de inspecție fiscală nu acordă dreptul de deducere considerând că documentele în care sunt înscrise aceste cheltuieli nu reprezintă documente legale, deși facturile respective reflectă realitatea unor operațiuni desfășurate în cadrul unor contracte de subantrepriză, respectiv de închiriere de utilaje .

Petenta consideră de asemenea că în sprijinul stabilirii realității prestării serviciilor nu este suficientă doar solicitarea de explicații personalului de conducere, ci o documentare amplă asupra situației fiscale de fapt prin folosirea metodelor de control stipulate de OG 92/2003 .

**4. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de ..... lei, respectiv a TVA în sumă de ..... lei conform facturii nr. .... / ....2006 reprezentând c/valoare prestări servicii cu personalul, petenta precizează următoarele :**

Petenta consideră măsura luată de organele de inspecție fiscală ca netemeinică și nelegală, întrucât personalul menționat în situațiile centralizatoare și în foile colective de prezență a desfășurat efectiv activitate pentru realizarea lucrărilor de construcții ale SC C SA și care în fapt reprezintă prestări servicii asigurate de către antreprenorul general SC CO SA Sucursala Oltenia, în baza contractului de subantrepriză încheiat.

Petenta arată că nu au fost emise decizii de detașare, însă perioada efectivă de timp în care salariații SC CO SA - Sucursala Oltenia au desfășurat servicii pentru SC C SA rezultă din foile colective de prezență care au fost întocmite în numele societății angajator.

Temeiul de drept, precizat de organele de control pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de .... lei, respectiv art.21, alin.4, lit.m nu este temeinic, întrucât prestările de servicii s-au desfășurat în baza unui contract de subantrepriză , fiind justificate de necesitatea realizării obiectivelor de lucrări de construcții angajate.

Cu adresa nr. ..../.....2008, la solicitarea organelor de solutionare societatea a anexat copii ale contractelor individuale ale salariaților ale caror servicii au fost facturate către C SA și din care reiese că în perioada în care au fost facturate erau salariații lui CO SA Suc. Oltenia dar din situațiile de lucrări se poate demonstra că au efectuat lucrări pentru C SA Alunu.

Petenta susține că facturarea prestațiilor de servicii cu personalul s-a efectuat potrivit art.6 alin.2 din contractele de subantrepriză încheiate între CO SA și C SA , pe care le anexează în copie .

**5. Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă de ..... lei, respectiv a TVA în sumă de ..... lei, conform facturilor de prestări de servicii emise de SC Cominco SA Sucursala Oltenia în perioada ianuarie - iunie 2007, petenta precizează următoarele :**

Petenta consideră măsura ca netemeinică și nelegală având în vedere faptul că prestările de servicii s-au desfășurat în baza contractului de închiriere nr. .../2006. De asemenea petenta face mențiunea că prevederile OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene a fost abrogat prin OMF nr.1752/2005.

**6.Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei** petenta susține că veniturile și TVA colectată aferentă prestărilor de servicii transport pentru cele ..... to subansamble excavator sunt cuprinse în factura fiscală nr. .... / .....2006.

**7.Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA** aferentă facturilor fiscale emise de către SC CO SA-Sucursala Oltenia pentru prestări servicii efectuate în baza contractului de închiriere nr. .../2005 și ...../2006 (așa cum s-a arătat și la punctele 2, 3 și 5), petenta precizează că facturile fiscale în baza cărora s-a dedus TVA sunt legale și corect întocmite având în vedere clauzele contractuale și care constituie documente legale pentru deducerea TVA .

**8.Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de .... lei aferentă lucrărilor executate pentru amenajare, fertilizare și redare în circuitul productiv a suprafeței de 17,4 ha Halda Ext.Garla - Compl.Energetic Rovinari,** precizează următoarele :

Petenta susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de aplicare a măsurilor de simplificare, respectiv taxare inversă la TVA considerând că lucrările executate nu se încadrează la secțiunea F“Construcții “diviziunea 45 “Construcții “din Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 pentru actualizarea Clasificării activităților din economia națională, fără însă a menționa activitatea la care se încadrează lucrările executate .

Petenta arată astfel, că lucrările executate de SC CO SA în baza contractului de subantrepriză nr. .... / .....2007 reprezintă lucrări de organizare de șantier și pregătire a terenului, care sunt cuprinse în Diviziunea 451- grupa 4511 din Ordinul 601/2002, respectiv, lucrări de terasamente, excavații, umpleri, nivelări, curățire amplasamente, drenaje, mutarea sterilului etc .

Totodată, faptul că la finalizarea lucrărilor s-au efectuat și lucrări de fertilizare cu îngrășaminte, nu denaturează tipul lucrărilor efectuate, acestea fiind în fapt lucrări de construcții .

De asemenea, petenta consideră că organul de inspecție fiscală ar fi putut considera doar operațiunea de fertilizare cu îngrășaminte a terenului pentru care să nu acorde dreptul de taxare inversă și nu întreaga valoare a lucrărilor executate .

Cu adresa nr. ..../.....2008, înregistrată la DGFP Valcea sub nr. ..../....2008, societatea a anexat situațiile de lucrări care au stat la baza întocmirii facturilor respective, petenta susținând ca din acestea rezulta ca lucrările efectuate în baza contractului de subantrepriza nr. .... /2007, sunt lucrări de terasamente, nivelări, drenaj, excavații, umpleri etc ce se încadrează în diviziunea 451- gr 4511 din anexa la Ordinul INS 601/2002 supuse măsurilor simplificate privind TVA.

Mai mult decât atât, petenta susține ca nu poate fi considerată de rea credință intrucit și facturarea la beneficiarul lucrării Complexul Energetic Rovinari s-a făcut în aceleași condiții, anexând în acest sens o copie de pe adresa .... / .....2008 emisă de acesta.

Prin adresa nr. .... / .....2008, înregistrată la DGFP Valcea sub nr. ..../.....2008, referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu consumul de motorină în suma de ..... lei și a TVA în suma de ..... lei ( punctele 2,3,5,7 din contestația formulată ) petenta a anexat pentru fiecare factură fișele individuale de alimentare pentru utilaje și autovehicule folosite de C SA Alunu conform contractelor de administrare .../2005 și .../2006 cu CO SA, precum și o parte din fișele activității zilnice și rapoartele de schimb ( FC-uri ) pentru

acestea pentru a demonstra ca motorina în cauza desi n-a fost receptionata de catre C SA a fost urmarit strict modul ei de utilizare, lucrarile facturate neputindu-se executa fara aceasta motorina si deci consumul ei reprezinta o cheltuiala efectiva pentru societate.

### **B.Din actul administrativ fiscale contestat, se rețin următoarele :**

SC C SA este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr. J38/...../...2005, are CUI .... cu atribut fiscal RO si sediul social în loc. Alunu, ....., jud.Vâlcea.

SC C SA este societate pe acțiuni, administrarea acesteia fiind efectuată de către un consiliu de administrație, președintele consiliului fiind domnul Radu S., aceasta facind obiectul unei inspectii fiscale pentru perioada 18.10.2005 - 30.06.2007, constatindu-se urmatoarele :

**I.Impozitul pe profit** a fost verificat în baza prevederilor Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , stabindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de .... ron, având în vedere următoarele:

1.Pentru perioada **18.10.2005 - 30.06.2007**, SC C SA a înregistrat pe costuri, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " suma de .... ron în baza unui număr de 17 facturi fiscale emise de către SC CO SA - Sucursala Oltenia pentru serviciile prestate, care potrivit datelor înscrise în borderourile anexate la acestea, reprezinta livrarea cantitatii de 209.880 litri motorină și a cantitatii de 391 litri ulei si deci nu exprimă realitatea.

S-a constatat astfel că pentru combustibilul indicat în borderourile anexate nu au fost întocmite de către SC C SA note de intrare recepție, care să indice recepționarea în mod faptic a cantității de 209.880 litri motorină și a cantității de 391 litri ulei, si drept urmare în baza prevederilor art.21, alin.1 și 4, lit.f din Legea 571/2003 s-au considerat ca fiind nedeductibile fiscal , cheltuielile în sumă de 591.954 ron .

2. SC C SA nu a facturat către SC CO - Sucursala Oltenia "c/val transport subansamble " pentru cantitatea de 122,31 tone subansamble, indicată a fi transportată în luna decembrie 2005 de către avizele de însoțire a mărfii, drept pentru care au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ..... ron în conformitate cu dispozitiile art.19 alin.1 din Legea 571/2003 si a pct.5.3 din OMF 306/2002.

3.SC C SA a înregistrat în contabilitate factura fiscală nr. .../...2006 în valoare de ... ron ce conține înscris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor " mențiunea " Prestații conform anexe ", anexe ce nu au fost prezentate astfel incit din conținutul acestora să rezulte denumirea prestațiilor ce ar fi fost efectuate de către SC CO SA - Sucursala Oltenia către SC C SA, adresa locului în care s-au efectuat, datele de identificare ale angajaților care ar fi efectuat prestații către SC C SA într-un anume loc etc.

Nu au fost prezentate contracte de prestări servicii, dispoziții de detașare, delegare, etc din conținutul cărora să rezulte denumirea prestațiilor ce ar fi fost efectuate de către SC CO SA către SC C SA ci numai niste documente denumite "Centralizator salarii care se vor factura la C SA Alunu în perioada 01.11.2005 - 31.05.2006 ", " Situația desfășurată pe luni a salariilor care se facturează la C SA Alunu ", documente care în opinia organului de inspectie fiscala nu indică realitatea referitor la prestarea de servicii către SC C SA , fapt pentru care conf art.21 alin.4 lit m din Legea 571/2003, nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielii în suma de ..... lei ron.

Pentru debitul suplimentar în suma de .... lei ron s-au calculat majorari de intirziere în suma de ... lei ron (anexa 4 la raportul de inspectie fiscala) conform dispozitiilor art.116alin.(1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala.

**II. Taxa pe valoarea adăugată** a fost verificata în baza prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, precum și în baza documentelor de evidență primară și contabilă ale SC C SA care au fost prezentate organului de inspectie fiscală, constatindu-se urmatoarele:

1. Pentru perioada 18.10.2005-30.06.2007, SC C SA a înregistrat în evidența contabilă TVA în sumă de .... ron, eferenta celor 17 facturi fiscale de prestari servicii emise de SC CO SA - Sucursala Oltenia, care potrivit celor prezentate la pct I .1 cap. Impozit pe profit, nu exprima realitatea si drept urmare in temeiul dispozitiilor art.145 alin3 lita, alin. 8 lit a , art.155 alin8 din Legea 571/2003 rep privind Codul de procedura fiscala nu s-a acordat drept de deducere pentru aceasta.

2. SC C SA nu a facturat către SC CO SA - Sucursala Oltenia "c/valoare transport subansamble" pentru cantitatea de 122,31 tone subansamble, indicată a fi transportată în luna decembrie 2005 de către avizele de însoțire a mărfii, situație prezentată la cap I Impozit pe profit pct.2 drept pentru s-a colectat TVA în sumă de .... ron aferent veniturilor neinregistrate de ..... lei, intemeiul art.134.1 alin (1) din Legea 571/2003 rep.

3. SC C SA a înregistrat în contabilitate factura fiscală nr. .../...2006 având TVA în sumă de .... ron, a carei situație a fost prezentată la CAP I Impozit pe profit pct. 3, pentru care nu s-a acordat drept de deducere in temeiul art. 145 alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul de procedura fiscala

4. În perioada februarie 2007 - iunie 2007, SC Comont SA în baza contractului de subantrepriză a emis către SC CO SA - Sucursala Oltenia patru facturi fiscale în sumă de .... ron pentru care a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de art.160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal republicată.

Din verificarea acestor facturi fiscale, precum și a documentelor ce au stat la baza emiterii acestora, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că lucrările ce fac obiectul acestor facturi fiscale nu se referă la lucrări de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil cuprinsă în secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 "Construcții" din anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601 /2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cerință impusă de prevederile art.160, lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, stabilind TVA colectată în sumă de .... ron ( ..... x 19% ).

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .... ron organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .... ron conform dispozitiilor art.116alin.(1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala.

**II. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele :**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă debitului suplimentar în sumă de .... lei ron, reprezentând impozit pe profit în suma de .... lei, TVA în suma de .... lei și accesoriile aferente în suma totală de .... lei este legal datorat de SC C SA Alunu .

**A.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in perioada 18.10.2005-30.06.2007 in suma de .... lei si TVA in suma de .... lei se rețin următoarele**

**1. Referitor la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de .... lei din care: ... lei in anul 2005, .... in anul 2006 si ... aferenta perioadei ianuarie-iunie 2007 precum si a TVA aferente acestora in suma de ... lei din care: in anul 2005, ... lei ron; anul 2006, ... lei ron si 2007 ... lei ron ( punctele 2, 3, 5 si 7 din contestatia formulata ).**

***Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor în sumă totală de .... lei ron si a TVA în suma de ... lei ron, în condițiile în care desi acestea reprezinta prestări servicii, în realitate, potrivit notelor explicative date de reprezentantii societatiil, acestea sunt livrari de motorina, pentru care nu s-au intocmit documente de intrare in gestiunea unitatii .***

**In fapt,**

**a)** In luna decembrie 2005, societatea a inregistrat fct fiscala nr. ..../....2005 in suma de ... lei reprezentind” c/val prestari servicii , conform anexa contract nr. ../2005 “, din care pe costuri ct. 628.4 “ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti “, suma de .... lei si TVA in suma de ... lei ron.

Obiectul contractului nr. ../....2005 ( anexa 10 la raportul de inspectie fiscala) , a fost inchirierea de mijloace de transport si utilaje de catre SC CO SA - Bucuresti catre SC C SA, iar “ Proprietarul se obliga sa le puna la dispozitia chirasului ....fara deserventi si conducatori auto “, contra unui pret negociat, convenit intre parti de .... lei/luna.

In sustinerea prestarii de serviciu mentionata in factura, societatea nu a prezentat documente justificative ( situatie de lucrari, contract comercial etc ) iar valoarea cheltuielii inregistrate depasind cu mult pretul contractului mentionat in factura pentru cele doua luni scurse, s-au solicitat explicatii reprezentantilor legali ai societatii.

Prin notele explicative date de d-na RM in calitate de director economic si dl.Radu S. s-a precizat ca in fapt acestea reprezinta aprovizionare cu cantitatea de 20.650 litri de “ motorina “ .

Pentru motorina in cauza societatea nu a intocmit documente care sa justifice intrarea in gestiunea societatii ( NIR, fise de magazie etc)

Prin contestatia formulata petenta sustine ca cheltuielile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, facturile emise fiind documente justificative in conditiile legii, iar achizitionarea combustibilului, inregistrarea intrarii lui in gestiune si pe cheltuieli s-a efectuat de proprietarul utilajelor SC CO SA BUcuresti ce a emis facturile de prestari servicii.

Petenta sustine ca nu avea obligatia inregistrarii si evidentierii cheltuielilor cu prestarile de servicii efectuate de terti, ct. 628.4, situatie in care facturile de prestari servicii reprezinta documente justificative conform legii.

**b)** Similar, in anul 2006, societatea a inregistrat in baza facturilor emise de SC CO SA prevazute in anexa 12 la raportul de inspectie fiscala suma de 521.143 lei ron, reprezentind” c/val prestari servicii “pentru care nu au fost prezentate documente justificative ( situatii de lucrari, contract comercial etc ), din care pe costuri ct. 628.4 “ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti “, suma de ... lei si TVA in suma de ... lei ron . Prin notele explicative date de d-na RM in calitate de director economic si dl.RS ca in fapt acestea reprezinta aprovizionare cu cantitatea de 150.346 litri de “ motorina “ , pentru care s-a procedat similar ca si in anul 2005.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca suma a fost astfel inregistrata intrucit conform contract ../2005 si ../2006 a achizitionat de la SCCO SA servicii si bunuri iar neacordarea deductibilitatii acesteia pe motivul ca nu are la baza documente legale, nu reflecta realitatea unor operatiuni desfasurate in cadrul unor contracte de subantrepriza , respectiv de inchiriere utilaje.

Petenta sustine ca nu este de acord ca masura dispusa sa se bazeze doar pe explicatiile date de reprezentantii societatii, care nu sunt suficiente, ci pe o documentare completa asupra situatiei fiscale de fapt prin folosirea metodelor specifice de control.

**c )** Similar, societatea a procedat si in perioada ianuarie-iunie 2007, inregistrind facturi de prestari servicii/ aprovizionarea cu cantitatea de 38.884 litri de motorina emise de SC CO SA in suma de ..... lei, din care pe costuri in ct. 628.4, in suma de .... lei si TVA in suma de ..... lei.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca prestarile de servicii s-au desfasurat in baza contractului de inchiriere nr. 208/2006, iar prevederile OMF 306/2002 de aprobare a Reglementarilor contabile simplificate armonizate, invocate de organele de inspectie fiscala au fost abrogate prin OMF 1752/17.11.2005.

Prin adresa nr. ../....2008, inregistrata la DGFP Valcea sub nr. ../.....2008, referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu consumul de motorina in suma de ... lei petenta a anexat pentru fiecare factura fisele individuale de alimentare pentru utilaje si

autovehicole folosite de C SA Alunu conform contractelor de administrare .../2005 si .../2006 cu CCO SA, precum si o parte din fisele activitatii zilnice si rapoartele de schimb ( FC-uri ) pentru acestea pentru a demonstra ca motorina in cauza desi n-a fost receptionata de catre C SA a fost urmarit strict modul ei de utilizare, lucrarile facturate neputindu-se executa fara aceasta motorina si deci consumul ei reprezinta o cheltuiala efectiva pentru societate.

**In drept, art. 21 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza :**

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

**Alin.4 al aceluiasi articol litera f precizeaza totodata :**

**“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]**

**f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;[...]** “

Fata de cele de mai sus, se retine ca pentru determinarea profitului impozabil, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, iar cheltuielile inregistrate în contabilitate care au la baza un document prin care nu se poate face dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, sunt cheltuieli nedeductibile.

Fata de situatia de fapt prezentata, petenta se afla in imposibilitatea de a demonstra atit prestarea de serviciu intrucit nu are anexate la facturile intocmite situatii de lucrari din care sa rezulte tariful perceput, operatiunile executate, termene etc dar nici documente care sa justifice intrarea motorinei in patrimoniul societatii ( note de intrare/receptie, fise de magazie etc ), astfel incit facturile in baza carora a fost inregistrata cheltuiala sa constituie din punct de vedere fiscal document justificativ pentru vreo prestare de serviciu sau intrare in gestiune a vreunui bun.

Mai mult decit atit, faptul ca prestarea de serviciu inscrisa in facturile in cauza nu a avut loc, sustinuta de declaratiile reprezentantilor societatii, in realitate fiind vorba de achizitionarea produsului “ motorina “ , pentru care nu s-au intocmit documente de intrare in gestiunea unitatii, contravine dispozitiilor art.11 din Legea contabilitatii 82/1991 rep., in care se mentioneaza “Detinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale,[...] precum si efectuarea de operatiuni economice, fara sa fie inregistrate in contabilitate,sunt interzise “.

Drept urmare sustinerea petentei potrivit careia, facturile fiscale in cauza sunt documente justificative de inregistrare in contabilitate intocmite potrivit legii, nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece acestea nu reflecta realitatea operatiunii economice efectuate, respectiv nu se refera la achizitionarea produsului motorina, ci la prestari servicii, care in mod faptic, nu se regasesc a fi efectuate, fapt ce contravine dispozitiilor art. 155 alin (8 ) lit e si f din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal.

Art.155 alin.(8) din acelasi act normativ prevede:

“ Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:[...]

**e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;**

**f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adugata;[..]** “

Raportat la dispozitiile art. 145 alin (8) lit.a din acelasi act normativ care prevede ca: “ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, **care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emis pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea**

adugata.[...] “, pe cale de consecinta, petenta nu beneficiaza de drept de deducere a TVA inregistrata in facturile emise de SC CO SA , intrucit asa cum s-a aratat mai sus acestea nu reflecta vreo prestare de serviciu sau intrare in gestiune a vreunui bun .

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia produsul motorina a fost utilizat in scopul realizarii de venituri impozabile, nici aceasta nu poate fi primita de organele de solutionare, deoarece pentru ca motorina sa fie utilizata in acest scop, ea trebuia mai intii sa intre in patrimoniu ca si activ al petentei, respectiv sa fie inregistrata pe baza de documente justificative, pentru ca apoi prin darea in consum a acesteia pe baza de documente justificative **sa se demonstreze utilizarea ei pentru bunul mers al activitatii desfasurate.**

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia, a achizitionat de la SC CO SA Bucuresti -Sucursala Oltenia servicii si nu bunuri si nu avea obligatia sa inregistreze in contabilitate intrari de combustibili si cheltuieli cu acestia, aceste operatiuni fiind in sarcina proprietarului utilajelor de constructii si mijloacelor de transport se retin urmatoarele :

Asa cum rezulta din contractul de inchiriere nr. .../....2005 ( anexa 10 la raportul de inspectie fiscala), obiectul acestuia a fost inchirierea de mijloace de transport si utilaje de catre SC CO SA - Bucuresti catre SC C SA, iar “ **Proprietarul se obliga sa le puna la dispozitia chirasului ....fara deserventi si conducatori auto** “

Din contractul de administrare nr. .../....2006, anexa 4 la raportul de inspectie fiscala, rezulta ca obiectul acestuia il reprezinta administrarea de catre SC C SA a mijloacelor fixe, baracamentelor si terenurilor specificate in anexe, [...] proprietatea SC CO SA, iar bunurile date in administrare vor fi utilizate de administrator in desfasurarea activitatii proprii cu respectarea legislatiei in vigoare referitoare la utilizarea acestora “, fara alte mentiuni privind obligatia proprietarului de a pune la dispozitia administratorului combustibil .

Drept urmare, potrivit celor doua contracte invocate, nu rezulta obligatia lui SC CO SA - Sucursala Oltenia de a asigura pentru bunurile inchiriate /date in administrare catre petenta si combustibilii si uleiul necesar functionarii acestora si in consecinta, sustinerea petentei apare neintemeiata, deoarece din contractele incheiate rezulta fara echivoc ca proprietarul nu avea aceasta obligatie .

Mai mult decat atat, in punctul de vedere exprimat de organele de inspectie fiscala prin referatul .../.....2008, relativ la contestatia formulata, existent la dosarul cauzei, se mentioneaza ca petenta a inregistrat de altfel in contabilitate cheltuieli aferente unor consumuri care au avut ca intrare facturi fiscale ce indica la rubrica “ Denumirea produselor sau a serviciilor “ produse precum motorina, benzina, etc a caror valoare a fost de exemplu in anul 2006 de .... lei iar la data de 30.06.2007 de... lei, sume inregistrate in ct. 602.2 “ Cheltuieli cu materialele consumabile “, asa cum rezulta din balantele de verificare incheiate la data de 31.12.2006 si 30.06.2007.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia OMF nr. 306/2002 de aprobare a Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, au fost abrogate prin OMF 1752/2005, se retin urmatoarele :

In fapt, referitor la facturile in cauza in baza carora petenta si-a inregistrat pe costuri in mod nejustificat suma de ..... lei, organele de inspectie fiscala au invocat in raportul de inspectie fiscala si dispozitiile pct. 2.4 lit e si f din OMF 306/2002 care precizeaza ca : “ Documentele justificative cuprind cel putin urmatoarele elemente principale : [...]

e) continutul operatiunii economice si, daca este cazul, temeiul legal al efectuarii acesteia ;

f) datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate ; [...]

Intr-adevar, Ordinul 306/2002 a fost abrogat prin Ordinul 1752/17.11.2005, care a fost publicat in monitorul oficial nr. 1080/30.11.2005. Potrivit art. 9 din acesta, prevederile Ordinului 1752/17.11.2005, intra in vigoare incepind cu 01.01.2006.



Drept urmare, pentru operatiunile in cauza efectuate in anul 2005 in care petenta si-a inclus pe costuri suma de .... lei, operau dispozitiile pct. 2.4 lit e si f din OMF 306/2002.

Mai mult decit atit, in decizia de impunere privind obligatiile suplimentare nr. .../.....2007, care reprezinta titlu de creanta pentru diferentele suplimentare stabilite in sarcina petentei de organele de inspectie fiscala, susceptibil de a fi contestat, nu apar invocate la temeiul de drept dispozitiile OMF 306/2002, deoarece in acest sens sunt si dispozitiile legii fiscale respectiv art.155 alin (8) lit e si f din Codul fiscal.

Astfel potrivit dispozitiilor art 110 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala care precizeaza ca: " Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala [...] " coroborat cu dispozitiile art. 85 alin. (1) lit b din acelasi act normativ care stipuleaza ca " Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat, se stabilesc [...] prin decizie emisa de organul fiscal [...] ", **decizia de impunere privind obligatiile suplimentare nr. ..../ .....2007, este singura opozabila petentei.**

Asa cum rezulta din dispozitiile art.209 alin 1 lit a din acelasi act normativ, numai decizia de impunere este susceptibila de a fi contestata, raportul de inspectie fiscala fiind un act premergator intocmirii acesteia prin care nu se pot stabili impozite si taxe.

Avind in vedere cele de mai sus, raportat la speta supusa solutionarii si actele normative incidente acesteia, organele de solutionare retin ca sustinerea petentei nu are relevanta asupra masurii dispuse de organul de control, de neacordare a deductibilitatii cheltuielii in suma de .... lei si a TVA in suma de .... lei intemeiata pe dispozitiile legii fiscale, respectiv Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**In ceea ce priveste documentele depuse de petenta in sustinerea contestatiei formulate la acest capat de cerere, cu adresa nr. ..../01.02.2008, constind in " bonuri de consum " si " fise alimentare carburanti si uleiuri " se retin urmatoarele :**

-documentele apar completate atit cu datele de identificare ale SC CO SA ( ex. bonurile de consum de la pag. 274 ) cit si cu cele ale SC C SA - Alunu ( exemplu bonurile de consum de la pag. 273), in situatia in care pentru a justifica consumuri de combustibil de petenta, documentele trebuiau intocmite cu datele de identificare ale acesteia;

-datele din fisele individuale de alimentare pentru utilajele si autovehiculele folosite de catre SC C SA anexate la facturi, nu coincid cu valoarea inscrisa in acestea ; (de exemplu pentru factura .../.....2007, bonurile de consum indica suma de .... lei ron care nu se regaseste la nici una din rubricile valoare ale acestei facturi fiscale)

- din verificarea prin sondaj a bonurilor de consum rezulta ca totalul cantitatilor de motorina inscris ca fiind dat in consum, nu concorda cu totalul cantitatii de motorina ce ar fi alimentata in baza fiselor alimentare carburanti si uleiuri (Ex. Totalul cantitatii de motorina eliberata in baza bonurilor de consum de la pag. 274 este de 9.277 litri, iar totalul cantitatii de motorina alimentat in baza fiselor de alimentare carburanti si uleiuri anexate, este de 8.220 litri , pag 265-271 ) .

**In concluzie**,avind in vedere situatia de fapt si de drept, se retin ca neintemeiate sustinerile petentei la acest capat de cerere.

**2. Referitor la neacordarea deductibilitatii cheltuielii in suma de .... lei si a taxei pe valoare adaugata in suma .... lei, aferenta anului fiscal 2006 ( pct.4 din contestatia formulata )**

**Speta supusa solutionarii este daca cheltuielile cu prestarile de servicii in suma de .... lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil si respectiv taxa pe valoare adaugata aferenta acestora in suma de .... lei in conditiile in care societatea nu a prezentat contracte incheiate pentru acestea, din care sa rezulte denumirea serviciilor prestate, valoarea acestora, obligatiile partilor, termenele, locul prestarii etc.**

**In fapt**, in luna mai 2006 societatea a inregistrat factura fiscala nr. 3256093/31.05.2006 emisa de SC CO SA - Sucursala Oltenia in suma de .... lei, cu

specificatia " Prestatii conform anexe", existenta in copie la dosarul cauzei din care pe costuri suma de ..... lei si TVA deductibil in suma de .... lei.

La factura in cauza s-au anexat urmatoarele documente existente in copie la dosarul cauzei: - Centralizator salarii care se vor factura SC C SA Alunu in perioada 01.11.2005-31.05.2006;

- Situatiia desfasurata pe luni a salariilor care se factureaza la SC C SA Alunu pe perioada noiembrie 2005-aprilie 2006;

- Foaia colectiva de prezenta pe perioada noiembrie 2005-aprilie 2006.

Din anexele la factura in cauza rezulta ca salariatii inscrisi in foile de prezenta au desfasurat activitate pentru SC CO SA, fara a exista : decizii de delegare, detasare sau vreun contract de prestari servicii incheiat din care sa rezulte : natura serviciilor prestate, c/valoarea acestora, obligatiile partilor implicate, locul prestarii acestora, termenele etc.

In perioada octombrie 2005 - mai 2006 societatea a avut salariatii cu contract individual de munca, pentru care a inregistrat cheltuieli cu personalul. Astfel in anul 2006, cheltuielile cu personalul propriu au fost de ..... lei ron, pentru un numar mediu de salariatii de 40 de persoane.

Fata de cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile in suma de .... lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006 si pe cale de consecinta pentru TVA in suma de .... lei societatea nu are drept de deducere.

Prin contestatia formulata petenta considera măsura luată de organele de inspectie fiscală ca netemeinică și nelegală, întrucât :

- personalul menționat în situațiile centralizatoare și în foile colective de prezență a desfășurat efectiv activitate pentru realizarea lucrărilor de construcții ale SC C SA, care în fapt reprezintă prestări servicii asigurate de către antreprenorul general SC CO SA Sucursala Oltenia, *în baza contractului de subantrepriză încheiat* ;

- nu au fost emise decizii de detașare, însă perioada efectivă de timp în care salariații antreprenorului general au prestat servicii pentru aceasta rezultă din foile colective de prezență care au fost întocmite în numele societății angajator.

In sustinerea celor de mai sus, cu adresa nr. .../....2008, societatea a anexat copii ale contractelor individuale ale salariatilor ale caror servicii au fost facturate catre Comont SA, petenta sustinind ca din acestea reiese ca in perioada in care au fost facturate erau salariatii lui CO SA - Suc. Oltenia dar din situatiile de lucrari se poate demonstra ca au efectuat lucrari pentru C SA Alunu.

Petenta sustine totodata ca facturarea prestarilor de servicii cu personalul s-a efectuat potrivit art.6 alin.2 din contractele de subantrepriza incheiate intre CO SA si C SA , pe care le anexeaza in copie .

**In drept**, art. 21 alin (4) din Legea 571/2003 rep privind Codul de procedura fiscala cu modic si compl ulterioare precizeaza :

“ Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :[...]

***m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte;[..] “***

***Fata de cele de mai sus se retine ca pentru a fi deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile de prestari servicii trebuiesc justificate cu contracte incheiate in acest sens, astfel incit sa se demonstreze necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate.***

Astfel, în anexele prezentate factura fiscala nr. .../.....2006, nu apar elementele cu ajutorul cărora să se poată cuantifica prestările de servicii executate pe fiecare domeniu, **tarifele practicate pe fiecare prestare de serviciu, timpul consumat la executare, precum și eventual veniturile ce se pot realiza ca urmare a acestor prestari .**

Pe facturi apare înscris la poziția denumirea produselor sau a serviciilor “ Prestatii conform anexe “ și valoarea acestora și respectiv taxa pe valoare adaugata aferenta, fără să se precizeze natura serviciilor prestate și numărul contractelor .

Din analiza contractelor de subantrepriza nr/. 01-05 /01.11.2005, încheiate între SC CO -Sucursala Oltenia ( în calitate de antreprenor ) și SC C SA - Alunu în calitate de antreprenor existente în copie la dosarul cauzei, a rezultat că potrivit mențiunilor înscrise la pct. 6 alin 2 din acestea “ **Subantreprenorul va asigura forta de munca necesara pentru realizarea lucrarilor**, asumindu-si întreaga responsabilitate pentru toate operatiunile și procedeele utilizate “

Asa fiind, rezulta că aceste contracte nu pot sta la baza efectuării de prestări de servicii cu forta de munca de către SC CO SA Suc Oltenia .

Din documentele prezentate de petenta nu rezulta dacă au fost efectiv prestate servicii de către angajații SC CO SA în favoarea SC C SA, în ce au constat acestea, neexistând un contract ferm încheiat din care să rezulte aceste informații și altele asemenea respectiv : termene de executie, natura serviciilor prestate, valoarea contractului, defalcarea cheltuielilor pe întreaga perioadă de desfășurare a contractului etc.

Totodată, documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă a unor servicii de către SC CO SA, întrucât nu există situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau alte asemenea documente.

În acest sens, sunt și prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. 4 lit.m din Legea 571/2003 aprobate de HGR 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că aceste condiții trebuie îndeplinite cumulativ astfel încât cheltuielile cu prestarile de servicii să fie considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, condiții pe care petenta nu le îndeplinește.

**Drept urmare, se reține că nu se poate stabili realitatea și utilitatea serviciilor prestate, respectiv dacă aceste servicii au fost achiziționate pentru nevoile firmei, fiind destinate realizării de operațiuni impozabile**, organele de inspecție fiscală fiind în imposibilitatea de a identifica din punct de vedere fizic activitatea care face obiectul serviciilor prestate în cauză.

Raportat la dispozițiile art. 145 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prevede că :

**“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adugata are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza să îi fie livrate, și pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza să îi fie prestate de o alta persoana impozabila;[...]** “ , întrucât petenta nu a putut demonstra cu documente utilitatea serviciilor prestate, în ce au constat acestea efectiv, astfel încât să se constate că au fost destinate realizării de operațiuni impozabile în favoarea sa, aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata înscrisă în factura fiscală nr. .../.....2006 emisă de SC CO SA-Sucursala Oltenia în suma de ..... lei.

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept se reține că neîntemeiată contestatia formulată de petenta și la acest capăt de cerere, organele de inspecție fiscală neacordând drept de deducere a cheltuielii în suma de ... lei și a TVA în suma de .... lei în conformitate cu dispozițiile legii fiscale.

**3. Referitor la veniturile suplimentare în suma de .... lei și taxa pe valoare adaugata colectata aferenta veniturilor aferente transportului cantitatii de 122,3 to acestora in suma de .... lei stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2005 ( pct. 1 și pct. 6 din contestatie )**

**Speta supusa solutionarii este dacă societatea avea obligatia emiterii de facturi în anul 2005 pentru transportul a 122,3 tone subansamble către SC CO SA, în**

**conditiile in care potrivit avizelor de insotire a marfii prestarea serviciului s-a efectuat in aceasta perioada.**

In fapt, in perioada noiembrie - decembrie 2005, conform fct. nr. ..../30.11.2005 si fact. nr. ..../31.12.2005 emise de SC TR SRL -Farcasesti, existente in copie la dosarul cauzei, s-a transportat cantitatea de .... **tone** subansamble si respectiv ... **tone**, conform contractului de subantrepriza nr. .../....2005, incheiat intre SC TR SRL in calitate de subantreprenor si SC C SA in calitate de antreprenor avind ca obiect transportul cu remorcher a subansamblelor de la excavatoarele ERC 1400 din Cariera Urdari, EMC Rosia pentru Cariera Pinoasa, EMC Rovinari.

Mai departe conform contractului de subantrepriza nr.4/01.11.2005, incheiat intre SC CO SA in calitate de antreprenor si SC C SA, in calitate de subantreprenor, SC C SA se obliga sa efectueze pentru SC CO SA, transportul subansamblelor la excavatoarele ERC 1400 din Cariera Urdari , pentru Cariera Pinoasa.

Cu factura nr. ..../....2006, SC C SA a facturat catre SC CO SA, c/val transportelor efectuate in valoare de .... lei ron inclusiv TVA.

Potrivit Centralizatorului numit AE nr.7 si a celui numit AE nr.6, anexate la factura susmentionata, rezulta ca a fost transportata cantitatea de 360,76 tone subansamble mecanice.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru transportul cantitatii de 122,31 tone subansamble facturat de SC TR SRL catre SC C SA , nu a fost emisa factura fiscala mai departe de catre SC C SA catre SC CO

Fata de constatările susmentionate organele de inspectie fiscala au stabilit venituri suplimentare aferente anului 2005, neinregistrate de SC C SA in suma de .... lei ron, conform anexei nr. 9 la raportul de inspectie fiscala astfel :

-valoarea facturii ...../31.03.2006 fara TVA ..... lei  
- 122,31 tone nefacturat X pretul mediu unitar /tona ..... lei ..... lei.

La veniturile suplimentare in suma de ..... ron s-a colectat o taxa pe valoare adaugata in suma de ..... lei ron din care :

- ..... lei inscrisa in fct. nr. ..../31.03.2006;  
- ..... lei aferenta veniturilor nefacturate .

In contestatia formulata, petenta sustine ca, cu factura nr...../31.03.2006, SC C SA a facturat către SC CO SA - Sucursala Oltenia c/val prestațiilor auto pentru întreaga cantitate de 483,07 to piese, subansamble aferente excavatoarelor ERC1400x30/7-03 la o valoare totală de ... lei, inclusiv TVA și nu doar cantitatea de 360,76 to subansamble excavator, așa cum se consemnează în raportul de inspecție fiscală .

Petenta susține că acest fapt se poate observa și din valoarea totală a prestațiilor de servicii transport facturate de către SC TR SRL în baza celor două facturi și anume de .... lei, plus TVA de .... lei, în comparație cu valoarea totală facturată de către SC C SA către SC CO SA - Sucursala Oltenia și anume de .... lei, plus TVA aferentă de .... lei cu factura nr. ..../31.03.2006. Altfel spus, petenta susține că a înregistrat cheltuieli cu servicii de transport prestate de terți în sumă de ..... lei corespunzătoare aceluiași operațiuni în sumă de .... lei, realizând un profit brut aferent acestor servicii în sumă de ..... lei .

Petenta recunoaște că facturarea prestărilor de servicii s-a făcut cu întârziere, însă acest fapt implică doar calculul de majorări de întârziere .

**In drept**, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.19 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care mentioneaza: " Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri.dintr-un an fiscal [...] "

Din prevederile mentionate se retine ca regula generala ca profitul impozabil se determina ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri ***dintr-un an fiscal***.

Totodata, potrivit dispozitiilor generale ale Legii contabilitatii 82/1991 art.6 alin (1)

“ (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În ceea ce privește taxa pe valoare adaugata, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 134 “Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale” din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pina la data de 01.01.2007 care la alin. (1 ) si (3) prevede urmatoarele :

“ (1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

**(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu.[...] “**

Din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat ca petenta avea obligatia înregistrării în contabilitate a tuturor veniturilor realizate ca urmare a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestora în anul fiscal 2005.

Contrar celor de mai sus, petenta a înregistrat numai parte din veniturile realizate, cu intirziere în luna martie 2006 la care a colectat TVA, cum de altfel si recunoaste în contestatia formulata, cu consecința diminuării veniturilor aferente anului 2005 si a taxei pe valoare adaugata colectata cu sumele în cauză.

Referitor la sustinerile petentei potrivit căroră înregistrarea veniturilor aferente anului 2005 în trim I al anului 2006, implica numai calcularea de majorari de intirziere, aceasta nu poate fi primita de organele de solutionare deoarece :

- în aplicarea strictă a legii factura în cauză trebuia emisa/evidențiată în anul 2005, mai precis trim IV si prin neânregistrarea în contabilitate a acesteia, veniturile anului 2005 au fost diminuate cu suma în cauză și pe cale de consecință și baza impozabilă a impozitului pe profit și implicit impozitul pe profit, care trebuia achitat la bugetul general consolidat al statului.

- organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile înregistrate de SC C SA în anul 2006, cu suma în cauza de .... lei, repunindu-le corect în anul fiscal 2005 cind acestea au fost realizate.

- pct.13 din Normele de aplicare Legii 571/2003 rep. privind Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 precizează modalitatea de ajustare a profitului impozabil ca urmare a veniturilor sau cheltuielilor înregistrate eronat , caz în care contribuabilii au posibilitatea depunerii declarațiilor rectificative, menționând: “ Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit ,atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației legale. “

Faptul că petenta contesta majorarea veniturilor aferente anului 2005 , asa cum au procedat organele de inspectie fiscala contrazice nu numai prevederile legale privind calculul impozitului pe profit ( diferență între venituri și cheltuieli, precum si alte elemente similare acestora dintr-un an fiscal ) dar și dispozițiile legale precizate anterior privind modalitatea de ajustare a profitului impozabil ca urmare a înregistrărilor eronate.

Totodata, în ceea ce privește veniturile neinregistrate si nefacturate de petenta în suma de 18.585 lei, potrivit pct.12 din Normele de aplicare Legii 571/2003 rep. privind Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 “Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea pofitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, rep. cu modificările și completările ulterioare, **precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor,** din care se scad

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conf. preved. art.21 din Codul fiscal.[...] “

Așa fiind, petenta avea obligația să emită factura, și să înregistreze venitul în trim IV 2005 și pentru transportul cantității de 122,31 tone subansamble facturat de SC TR SRL către SC C SA, potrivit regulilor contabile, care reprezintă venit aferent anului fiscal 2005, care se include în baza impozabilă a impozitului pe profit cât și a TVA.

Faptul că venitul și factura nu a fost înregistrată în contabilitate de petenta la anul fiscal 2005, nu o exonerează de plata impozitului pe profit datorat urmare acestei omisiuni, pe care organele de inspecție au apreciat-o drept eroare și nu omisiune cu bună știință așa cum de altfel se putea interpreta, cu alt termen de plată și de depunere a declarației de impozit pe profit .

Toate acestea susțin caracterul neîntemeiat al acțiunii formulate de petenta la acest capăt de cerere

*Referitor la susținerea petentei potrivit careia prin factura emisă la data de 31.03.2006, în valoare de .... lei inclusiv TVA , s-au transportat 483,07 to piese, subansamble aferente excavatoarelor ERC1400x30/7-03, se rețin următoarele :*

- Conform anexelor la fct nr. ..../31.03.2006, respectiv “ Centralizator tone transportate ‘ și “ Centralizator AE “, existente la dosarul cauzei, rezulta fără echivoc, că au fost transportate 361 to de subansamble mecanice cu auto GJ.01.REA și GJ.03.SZH , la un pret de ..... lei /tona.

- Pentru transportul a 122,3 tone subansamble mecanice, proprietatea SC TR SRL petenta a omis să factureze către SC CO SA, fapt recunoscut de reprezentanții acesteia respectiv administratorul societății DI. RS și directorul economic- D-na RM, în notele explicative date la data de 08.11.2007 și 14.11.2007.

În ceea ce privește modul de calculare al veniturilor neinregistrate din transportul celor 122,3 to, subansamble mecanice de către organele de inspecție, petenta nu obiectează în contestația formulată, și drept urmare raportat la dispozițiile art.213 alin. (1) din OG92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală care precizează că : “ Soluționarea contestației se face în limitele sesizării “, organele de soluționare nu vor analiza și soluționa acest aspect.

**În concluzie** contestația formulată de petenta apare ca neîntemeiată la acest capăt de cerere privind veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul fiscal 2005 în suma de ..... lei ron.

**Referitor la taxa pe valoare adăugată în suma de ..... lei ron colectată la veniturile suplimentare în suma de 18.585 lei**, aferente transportului celor 122,3 to subansamble mecanice se rețin următoarele:

Organele de soluționare a contestației constată că în raportul de inspecție fiscală, la CAP. 2 PCT. 1 A (pag.19) pentru taxa pe valoare adăugată colectată stabilită în cauză nu apare invocat nici un temei legal.

La CAP. 2.13, Temeiul de drept, din decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.357/29.11.2007, corespunzător acestei fapte prevăzute la pct.2) din CAP. 2.1.2, apar invocate dispozițiile art. 134.1 alin (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.

Analizând temeiul legal avut în vedere de organele de inspecție fiscală, a rezultat însă că art.134.1 a fost introdus prin art I pct.98 din Legea 343/2006, în vigoare de la 01.01.2007, care practic a preluat dispozițiile alin (3) ale art.143 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, invocate mai sus.

Asa fiind, organele de soluționare rețin că întrucât operațiunile constând în transportul subansamblelor mecanice de către petenta s-au desfășurat în anul 2005, pentru taxa pe valoare adăugată colectată aferentă veniturilor neinregistrate de către

societate in anul 2005 de 116.075 lei, sunt operabile dispozitiile art. 134 alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala", pct.2.2.2 și 2.2.3 din Instructiunile de completare a formularului, :

" Punctul 2.2.2 : se va înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operatiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

**Punctul 2.2.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."**

Din cele de mai sus se reține că organele de inspectie fiscala aveau obligatia precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță contestat, articolul de lege încălcat de petentă, corespunzător operatiunii patrimoniale descrise de acestea la motivul de fapt din cuprinsul deciziei .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază ca intrucit dispozitiile art.134.1 alin.(1) introdus prin art I pct.98 din Legea 343/2006, in vigoare de la 01.01.2007, au preluat dispozitiile alin (3) ale art.134 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, incidente operatiunilor efectuate care se refera la anul 2005, ambele precizind acelasi lucru, respectiv ca : "**(3) Faptul generator al taxei intervine [...] la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu.[...]**", invocarea in actul administrativ fiscal al art.134.1 alin (1) in loc de art. 134 alin (3) constituie o eroare materiala.

In concluzie, organele de solutionare a contestatiei retin ca greseala comisa de organele de inspectie fiscala, nu priveste existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite in contul TVA la acest capat de cerere, deoarece in actul administrativ fiscal apare o prezentare concisa a textului de lege corespunzator faptei prezentate, fiind oportuna indreptarea acesteia potrivit dispozitiilor art. 48 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, de catre organul emitent al Deciziei de impunere nr. ..../....2007.

Fata de cele de mai sus, organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta.

#### **4. Referitor la taxa pe valoare adaugata colectata in suma de .... lei in anul 2007 ( pct.8 din contestatia formulata )**

**Speta supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot pronunta asupra legalitatii masurii dispuse in conditiile in care in decizia de impunere ce face obiectul cauzei, temeiul legal nu apare precizat.**

**In fapt**, in perioada 01.01.2007 - 30.06.2007, SC C SA Alunu a intocmit un numar de 4 facturi fiscale ( anexele 17-20 ), in valoare de .... lei , potrivit contractului de subantrepriza nr. ..../.02.2007 incheiat cu SC CO SA pentru care a aplicat masurile de simplificare ( taxare inversa) prevazute de art.160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit contractului de subantrepriza nr. ..../02.2007, existent in copie la dosarul cauzei, incheiat intre SC CO SA in calitate de antreprenor si SC C SA Alunu in calitate de subantreprenor , cel din urma se obliga sa execute pentru cel dintii " Amenajarea si fertilizarea pentru redarea in circuitul productiv a suprafetei de 17,4 ha -Halda Ext. Garla - Compl. Energ. Rovinari ", in valoare totala de .... lei ron, din care TVA 19 % , in suma de .... lei ron.

Conform procesului verbal incheiat la data de .....2007 inregistrat la Primaria orasului Rovinari sub nr. ..../.....2007, existent in copie la dosarul cauzei, rezulta ca fertilizarea suprafetei de 17,07 ha de teren a presupus administrarea de ingrasaminte chimice, respectiv superfosfat 17.070 kg, azotat de amoniu 7.682 kg etc.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca prestatia efectuata de SC C SA, nu reprezinta o lucrare de reparatii, transformare si modernizare a unui bun imobil, cuprinsa in sectiunea F " Constructii " , diviziunea 45 ' Constructii " din anexa la Ordinul presedintelui Institutului National de Statistica nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAEN , **cerinta impusa de prevederile art.160 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rep. si au colectat taxa pe valoare adaugata in suma de .... lei ron ( .... X 19 % ) , potrivit dispozitiilor art.134.1 alin. 4 din acelasi act normativ.**

In contestatia formulata, petenta sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de aplicare a masurilor de simplificare, respectiv taxare inversa la TVA considerand ca lucrarile executate nu se incadreaza la sectiunea F "Constructii "diviziunea 45 "Constructii "din Ordinul Preşedintelui Institutului Naţional de Statistică nr.601/2002 pentru actualizarea Clasificării activităţilor din economia naţională.

**In drept, art. 160 alin (2) lit c din Legea 571/2003 rep.** Privind Codul fiscal, operabil pina la data de 01.01.2008, prevede ca : " Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt :

[...] C ) lucrarile de constructii montaj[...] "

Art 134.1 alin (4) din acelasi act normativ, introdus prin art I pct.98 din Legea 343/2006, in vigoare de la 01.01.2007, prevede ca : " Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatie de lucrari, cum sunt serviciile de constructii montaj, consultanta, cercetare, expertiza , si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiei de lucrari sau, dupa caz , la data emiterii situatiei de lucrari "

Din raportul de inspectie fiscala intocmit la data de 27.11. 2007 inregistrat sub nr. ..../.....2007, rezulta ca temeiul legal avut in vedere, in a aprecia ca prestatia efectuata de SC C SA, nu reprezinta o lucrare de reparatii, transformare si modernizare a unui bun imobil, cuprinsa in sectiunea F " Constructii " , diviziunea 45 ' Constructii " din anexa la Ordinul presedintelui Institutului National de Statistica nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAEN , **sunt prevederile art.160 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rep. si respectiv dispozitiile art.134.1 alin. 4 din acelasi act normativ.**

In decizia de impunere nr. ..../.....2007, sunt invocate la CAP. 2.1.2 alineatul 4, la motivele de fapt tot **prevederile art.160 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, iar la temeiul de drept pentru aceasta fapta numai apar invocate dispozitiile art.134.1 alin. 4 din acelasi act normativ.**

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala", pct.2.2.2 si 2.2.3 din Instructiunile de completare a formularului, :

" Punctul 2.2.2 : se va inscrie detaliat si in clar modul in care contribuabilul a efectuat o operatiune patrimoniala, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influenta fiscala si prezentarea consecintei fiscale. Motivul de fapt se va inscrie atat pentru taxa pe valoarea adugata, cat si pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

**Punctul 2.2.3 : se va inscrie detaliat si clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va inscrie atat pentru taxa pe valoarea adugata, cat si pentru accesoriile calculate la aceasta."**

Din cele de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia precizarii, in decizia de impunere, care reprezinta titlul de creanta susceptibil de a fi contestat, articolul de lege incalcat de petenta, corespunzator operatiunii patrimoniale descrise de acestea la motivul de fapt din cuprinsul deciziei .

Mai mult decit atat, si in raportul de inspectie fiscala si in decizia de impunere apar invocate eronat dispozitiile art. 160 lit.c din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal in loc de art.160 alin. (2) lit c din acelasi act normativ.



Analizind, debitul suplimentar stabilit in contul taxei pe valoare adaugata de catre organele de inspectie fiscala in suma de .... lei, organele de solutionare constata ca fata de influentele fiscale analizate anterior, respectiv atat colectarea de taxa cit si neacordarea deductibilitatii acesteia se reflecta in taxa pe valoare adaugata de plata stabilita in sarcina petentei.( .... TVA colectata + .... TVAcolectata )

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității măsurii de colectare a TVA în sumă de .... lei ron ceea ce impune desființarea CAP 2, pct.2.1.1 , pct.2.1.2 alineat 4 ) din Decizia de impunere nr. ../.....2007 -Taxă pe valoarea adăugată pentru suma în cauza și CAP.2, pct.3 B -Taxă pe valoarea adăugată al raportului de inspecție fiscală încheiat la data de .....2007 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

**“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.**

În noul act administrativ ce se va întocmi urmează ca organele de inspectie fiscala sa aiba in vedere si sustinerile petentei din contestatia formulata la acest capat de cerere.

**B. Referitor la la accesoriile in suma de .... ron aferente impozitului pe profit suplimentar si in suma de .... ron aferente TVA suplimentar**

În fapt, în contestația formulată petenta nu vine cu nici un argument referitor la accesoriile calculate la debitele suplimentare stabilite în sarcina sa de către organele de inspectie fiscala.

**În drept**, art. 206, alin.1 lit. c și d și art. 213 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează :

" Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde :[....]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;[....] “**

Art 213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**"

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

**" 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."**

**ÎN CONCLUZIE** , având în vedere considerentele reținute mai sus organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei rețin că majorările în suma de 49.528 lei aferente impozitului pe profit si majorările în suma de 71.866 lei aferente TVA suplimentar sunt legal stabilite în sarcina petentei, urmând ca acțiunea formulată la acest capăt de cerere să fie respinsă ca nemotivată.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.48, art.205 alin.(1) art.209 alin.(1) lit. a), art.216 alin.(1)si (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se:

**DECIDE :**

**Art.1** Respingerea contestației formulate de **S.C. C SA Alunu** ca neântemeiată pentru suma de .... **lei ron** din care: ... lei ron impozit pe profit, TVA suplimentar în sumă de .... lei Ron,

**Art.2** Respingerea contestației formulate de **S.C. C SA Alunu** ca nemotivata pentru suma de .... **lei ron** din care: .... lei ron majorări de întârziere aferente TVA suplimentar si .... lei ron majorari aferente impozitului pe profit suplimentar.

**Art. 3** Desființarea CAP 2, pct.2.1.1, pct.2.1.2 alineat 4 ) din Decizia de impunere nr. ..../.....2007 -Taxă pe valoarea adăugată pentru suma de ... **lei ron** taxa pe valoare adaugata și CAP.2, pct.3 B -Taxă pe valoarea adăugată al raportului de inspecție fiscală încheiat la data de ....2007 și refacerea acestora in conformitate cu considerentele legale retinute in continutul solutiei astfel pronuntate.

**Art. 4** Indreptarea erorii materiale din continutul CAP 2, pct. 2.1.3,Temeiul de drept (liniuta doi) din Decizia de impunere nr. .../ .....2007 -Taxă pe valoarea adăugată, in conformitate cu dispozitiile art.48 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscala.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,