



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

DECIZIA NR. 406 /2014

privind soluționarea contestației formulate de

.X. SA- în insolvență

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.**920309/03.03.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.920309/03.03.2014, cu privire la contestația formulată de **.X. SA** cu sediul în .X., B-dul .X. nr..X., et..X., RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., reprezentată prin administrator judiciar .X. SPRL cu sediul în Str..X. nr..X., et..X., sector .X., .X., Cladirea .X. conform Notificării pronunțate în dosar nr..X., Tribunalul .X., Secția .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2014 emisă de Direcția Generală .X., privind suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

În ceea ce privește suma contestată de .X. lei, precizată în contestație, se reține că din însumarea debitelor și accesoriilor contestate rezultă suma de .X.

lei, aceasta fiind suma asupra căreia se va pronunța organul de soluționare a contestației.

Totodată, prin contestație se solicită și:

- stabilirea corectă a bazelor de impunere, cu luarea în considerare a sumei totale de .X. lei cu care se diminuează baza impozabilă, provenind din elemente de natura cheltuielilor și veniturilor suplimentare, astfel cum aceste sume sunt detaliate și explicitate la punctul B.19, paragrafele I, II și III, și în anexele aferente, cu consecința stabilirii diferențelor datorate în minus de către contestatară în sumă de .X. lei cu titlul de impozit pe profit, în conformitate cu dispozițiile art.94 alin.3 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- restituirea către contestatară a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit plătit în plus urmare a stabilirii corecte a bazei de impunere.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 către .X. SA, respectiv .X./2014, potrivit stampilei .X. SA aplicată pe confirmarea de primire poștală, anexată la dosarul cauzei în original, și de data depunerii contestației la Direcția Generală .X., respectiv .X./2014, așa cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale .X., aplicată pe originalul contestației, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. 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 soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA în insolvența** la data formulării contestației denumită în prezenta decizie .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, societatea susține următoarele:

A. Aspecte de ordin procedural

A.1. .X. invocă nelegalitatea stabilirii de obligații fiscale în sarcina societății raportat la procedura insolvenței la care aceasta a fost supusă în perioada 2012-2013, întrucât:

- din coroborarea art.3, art.36, art.61, art.62, art.64, art.72, art.73, art.74, art.76 din Legea nr.85/2006 privind insolvența, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că neparticiparea creditorilor societății insolvente în procedura colectivă generează *decăderea creditorilor* din dreptul de a-și valorifica creanțele anterioare deschiderii procedurii, atât în cadrul procedurii concursuale cât și ulterior închiderii acesteia,

- creanțele aferente perioadei de dinaintea deschiderii procedurii, trebuie să fie declarate de creditor în termenul limită de 45 de zile de la data deschiderii procedurii, în caz contrar are loc decăderea creditorului de a fi înscris în tabelul creditorilor,

- organele de inspectie fiscala nu au respectat termenul de 6 luni privind durata maximă a inspecției fiscale, inspecția desfășurându-se în perioada .X./2012-.X./2014,

- inspecția fiscală ce s-a desfășurat în perioada .X./2012-.X./2013 a fost efectuată în baza adresei nr..X./2012 emisă de Direcția Generală .X. – ANAF întrucât societatea a intrat în insolvența și era necesară valorificarea potențialelor creanțe. Cu toate acestea in Tabelul preliminar de creanțe a fost inscrisa doar creanța de .X. lei conform Deciziei referitoare la obligații accesorii nr..X./2012, fără a se solicita repunerea în termen pentru creanțe deținute *“ANAF [...] nu a contestat confirmarea și efectuarea plăților asumate prin planul de reorganizare, continuând să efectueze o inspecție fiscală cu ignorarea completă a faptului că Societatea se afla în procedura insolvenței și ca orice fel de creanță împotriva .X. era obligatoriu a fi valorificată în cadrul acestei proceduri.”*, fapt pentru care în acest caz *“lipsa de diligență a acestuia fiind și trebuind să fie sancționată prin neînscrierea creanței în tabelul definitiv, cu toate consecințele legale ce derivă din aceasta.”*

- nerealizarea inspecției fiscale în timp util (inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..X.) pentru înlăturarea condiției sub care se află creanța înscrisă în mod provizoriu nu poate conduce decât la pierderea dreptului de a fi înscrisă în tabelul definitiv al creanțelor și deci a posibilității de valorificare a acesteia extrinsec procedurii insolvenței.

A.2. .X. invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au comunicat societății anexele la Raportul de inspectie fiscală.

Totodată, precizează faptul ca Raportul de inspecție fiscală nu a fost comunicat societății în mod corespunzător, solicitând astfel retransmiterea acestuia cu toate anexele aferente.

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. Principiul proporționalității

Societatea susține faptul că obligațiile fiscale accesorii în cuantum de .X. lei stabilite de organul fiscal sunt disproporționate în raport cu obligațiile fiscale principale reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în cuantum de.X. lei.

În cauză se invocă cazul C-146/05 Albert Colle din decizia CJE și cazul Mamidakis vs. Grecia/11.01. de la CEDO, fapt pentru care se solicită „*anularea accesoriilor instituite de .X. lei pentru debitul contestat de.X. lei în cazul impozitului pe profit.*”

2. Stabilirea de venituri suplimentare în legătură cu livrarea de energie electrică sub costul mediu de livrare

În ceea ce privește stabilirea de către organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.7 alin.1 și alin.26, art.10 alin.2 și alin.2, art.19 alin.1, art.137 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23, pct.24 și pct.25 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada .X. a impozitului pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei pentru livrările de energie efectuate pentru anumiți clienți sub costul de achiziție/producție, societatea contestată precizează:

- situațiile prevăzute de Codul fiscal și Normele de aplicare ale Codului fiscal cu privire la estimarea bazei impozabile pentru situația de fapt, nu sunt aplicabile societății întrucât societatea a vândut energie electrică către clienți, care nu sunt persoane afiliate în sensul art.7 alin.1 pct.21 lit.c și art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.23, pct.24 și pct.25 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal ;

- aplicarea art.10 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu are relevanță întrucât nu este cazul stabilirii valorilor unor venituri în natură, iar aplicarea art.19 din același act normativ nu este relevant în sprijinul estimării de venituri impozabile.

De asemenea, societatea contestată precizează faptul că argumentele de natură economică și legislativă prezentate în Punctul de vedere expus în Raportul de inspecție fiscală “*nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală la întocmirea raportului final deși erau necesare pentru determinarea stării de fapt a cazului în discuție și implicit a tratamentului fiscal aferent.*”

3. Cheltuieli nedeductibile suplimentare în legătură cu onorarii avocați

În ceea ce privește stabilirea de către organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și art.1 alin.1 din OUG nr.26/2012 a cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei și

accesorii aferente, reprezentând onorarii avocați, societatea contestatară precizează:

- pe parcursul desfășurării inspecției fiscale au fost prezentate documente relevante care conțineau detaliile necesare pentru susținerea deductibilității acestor cheltuieli, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au constatat că aceste servicii nu ar fi fost prestate, nu au precizat că nu ar exista contracte sau alte documente justificative, astfel că nu se justifica aplicarea prevederilor legale sus menționate,

- reprezentarea .X. a .X. în fața instanțelor judecătorești s-a efectuat în mod justificat și prin cabinete de avocați și societăți de avocatură, având în vedere numărul mare de litigii, volumul ridicat de muncă, diversitatea activității juridice.

.X. a fost implicată în peste .X. de litigii, atât la Centrală cât și la sucursalele din țară or, asistența .X. acordată de cabinete și societăți de avocatură a privit o serie de proiecte derulate pentru care a fost necesar concursul acestora, respectiv «*proiectul energetic pentru realizarea Centralei .X. cu acumulare prin pompaj tarnita .X.*» sau «*Privatizarea unor microhidrocentralei aparținând .X., în cadrul Programului inițiat de către Ministerul Economiei*».

Astfel, complexitatea și specificul activității derulate de societate, raportat și la comportamentul juridic subdimensionat față de nevoile societății și la faptul că o serie de probleme juridice presupun un buget mare de timp și o specializare profesională deosebită justifică cheltuielile efectuate cu serviciile de asistență .X., întrucât acestea au condus la asigurarea reprezentării intereselor .X..

- invocarea organelor de inspecție fiscală a prevederilor OUG nr.26/2012 privind unele măsuri de reducere a cheltuielilor publice și întărirea disciplinei financiare și de modificare și completare a unor acte normative, text aplicabil începând cu data de .X./2012, nu poate influența prevederile aplicabile în materie fiscală, respectiv Codul fiscal.

Mai mult, aceste prevederi sunt aplicabile situației de față doar 18 zile și nu sunt aplicabile retroactiv pentru perioada de până la .X./2012.

4. Cheltuieli cu diverse tipuri de servicii:

4.1. Cheltuieli cu monitorizarea presei de catre SC .X. SRL

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile suplimentare în sumă de .X. lei stabilite la nivelul centralei, reprezentând cheltuieli cu monitorizarea presei facturate de SC .X. SRL, contestatară susține:

- prestarea efectivă a acestor servicii în scopul desfășurării activității este fundamentată, conform art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, prin existența contractelor încheiate cu SC .X. SRL cu valabilitate pe toată perioada în care au fost prestate serviciile (.X.-2012), a buletinelor zilnice și săptămânale, precum și a rapoartelor relevante întocmite de furnizor.

- pentru justificarea primirii serviciilor de monitorizare a presei, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în cursul controlului documentație relevantă ce conține detaliile necesare pentru a susține deductibilitatea fiscală a respectivelor cheltuieli, fapt pentru care societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au contestat prestarea acestor servicii.

- monitorizarea presei audio și scrise a avut ca obiect emisiuni și publicații cu caracter economic, ceea ce relevă în mod evident faptul că această prestare de serviciu este de interes pentru realizarea activității societății, întrucât activitatea de management și marketing a departamentelor vizează stabilirea unor strategii care au în vedere poziția pe care o are .X. în planul mass media, astfel încât respectivele servicii de monitorizare a presei au fost utilizate în scopul desfășurării activității centralei și implicit a obținerii de venituri impozabile.

4.2. Cheltuieli cu tipărirea unui Buletin Informativ de către SC .X.SRL

4.3. Cheltuieli cu prestarile de servicii privind abonamente la ziare facturi emise de SC .X. SA

4.4. Cheltuieli cu prestarile de servicii privind abonamente la ziare facturi emise de SC .X. SRL

4.5. Cheltuieli cu prestari servicii de spalare pentru autovehicule - punctul 4 „Sucursala .X.

În ceea ce privește stabilirea cheltuielilor nedeductibile suplimentare în sumă de .X. lei la nivelul centralei și a sucursalei .X., defalcate astfel:

-cheltuieli cu tipărirea unui Buletin Informativ de către SC .X.SRL în sumă de .X. lei;

-cheltuieli cu prestarile de servicii privind abonamente la ziare facturate de SC .X. SA în sumă de .X. lei;

-cheltuieli cu prestarile de servicii privind abonamente la ziare facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și

-cheltuieli cu prestări servicii de spălare pentru autovehicule în sumă de .X. lei, societatea susține că potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căruia s-a aceste cheltuieli cu serviciile diverse sunt nedeductibile la calcul impozitului pe profit pe motiv că nu au existat contracte încheiate cu furnizorii de astfel de servicii, având în vedere că aceste servicii pot fi încadrate în categoria celor prevăzute de legislația fiscală pentru care nu există obligativitatea încheierii de contracte.

De asemenea, societatea nu este de acord cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală potrivit căruia efectuarea acestor servicii nu a condus la realizarea de venituri sau la îmbunătățirea activității centralei respectiv sucursalei .X., în condițiile în care, tocmai prin natura acestora, abonamentele la ziare sau buletinul informativ reprezintă mijloace de care un contribuabil se poate folosi pentru a-și îmbunătăți activitatea economică.

5. Cheltuieli cu prestari de servicii privind managementul resurselor umane, analiza, evaluarea si ierarhizarea posturilor din cadrul SC .X. SA facturate de .X.

În ceea ce privește stabilirea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor nedeductibile suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii de către .X. ce au ca obiect managementul resurselor umane, analiza, evaluarea și ierarhizarea posturilor din cadrul SC .X. SA, societatea susține că:

- deține documentație relevantă ce conține detaliile necesare pentru a susține deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli;
- serviciile prestate s-au materializat în cadrul unui raport al carui obiect l-a reprezentat elaborarea unui model organizatoric adecvat cu strategia de dezvoltare curentă și viitoare a societății, ce conține informații cu privire la fiecare aspect solicitat, precum și un plan amplu de acțiune pe termen lung în vederea implementării acestui model.

6. Cheltuieli cu remunerații acordate persoanei fizice .X. –manager

În ceea ce privește stabilirea de cheltuieli nedeductibile suplimentare la nivelul centralei reprezentând remunerații acordate persoanei fizice .X. – manager, în sumă de .X. lei aferente contractului de management și în sumă de .X. lei aferente participării acestuia la comisii, societatea susține că acestea sunt cheltuieli deductibile întrucât centrala a avut încheiate contracte de management cu persoana fizică, iar constatarea conform căreia contractele nu au număr de înregistrare la nivelul centralei nu este relevantă pentru neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli.

7. Cheltuieli nedeductibile suplimentare în legătură cu prestări de servicii de transport cu autovehicule închiriate stabilite la .X., .X., .X., .X. și .X.

Societatea contestatară susține că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile cu prestările de servicii de transport cu autovehicule închiriate în baza unor generalități comune pentru toate sucursalele, respectiv că societatea deținea parc auto și conducători auto profesioniști, precum și pentru faptul că nu a putut demonstra în ce scop s-a efectuat transportul persoanelor, nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realitatea, necesitatea și oportunitatea acestor servicii.

Contestatară precizează în susținere, următoarele argumente:

Parcul auto era insuficient și nu făcea față necesităților de transport, iar persoanele care au avut la dispoziție mijloacele de transport se stabileau în funcție de necesitățile curente, sarcinile de serviciu și problemele pe care le aveau de rezolvat diverse persoane conform Contractului Colectiv de Muncă și a Notelor comune administrație-sindicat.

Sucursalele au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente relevante privind prestarea efectivă a serviciilor, respectiv contractele încheiate cu prestatorii de servicii, comenzi, facturi, devize de calcul etc.

Interpretarea organelor de inspecție fiscală în sensul că activitatea de rețehnologizare efectuată la Sucursala .X. nu s-a efectuat cu personalul sucursalei este eronată întrucât prestarea serviciilor contractate trebuie inspectată și supravegheată prin prezentarea personalului sucursalei pe respectivul șantier.

8. Cheltuieli cu prestări de servicii de dezăpezire și combatere a poleiului neacceptate la deducere la .X., .X. și .X.,

În susținerea cheltuielilor cu prestările de servicii de dezăpezire și combatere a poleiului, contestatara precizează că prestarea efectivă a acestor servicii în scopul desfășurării activității sucursalelor este justificată prin existența următoarelor documente: contracte încheiate cu furnizori, comenzi, facturi, devize post calcul, borderouri centralizatoare, situații privind cantitățile de servicii executate, procese verbale de constatare și recepție a lucrărilor, etc..

În ceea ce privește documentele adiționale solicitate de organele de inspectie fiscală, contestatara precizează faptul că acestea nu se regăseau în posesia sucursalelor, întrucât sunt documente ce aparțin furnizorului, exemplificând în acest sens următoarele documente: foi de parcurs ale utilajelor proprii prestatorului de servicii, fișa activității zilnice ale respectivelor utilaje, asigurarea auto obligatorie, revizia tehnică la zi.

De asemenea, în cadrul activităților de dezăpezire au intrat și activitățile de prevenire a înzăpezirii drumurilor, de combatere a poleiului, precum și activitățile destinate să asigure o utilizare și exploatare sigură a drumurilor din interiorul amplasamentelor operate de .X..

Mai mult, contestatara susține ca organele de inspectie fiscală și-au depășit competențele întrucât au evaluat calitatea lucrărilor și condițiile în care acestea au fost efectuate.

Contestatara susține și următoarele:

- necesitatea serviciilor de dezăpezire și combatere a poleiului sunt justificate prin argumentele economice și legislative din domeniu, acestea fiind efectuate în scopul desfășurării activităților sucursalelor și implicit a obținerii de venituri impozabile din vânzarea energiei electrice.

- organele de inspectie fiscală nu au dreptul să solicite societăților documente pe care legislația nu le impune, în acest sens contestatara exemplifică:

Sucursala .X. -organele de inspectie fiscală au stabilit faptul că aceste costuri cu serviciile de dezăpezire ar crește într-un timp relativ scurt deși locațiile sunt identice din punct de vedere al suprafeței și intervalele de timp necesare desfășurării lucrărilor din punct de vedere calendaristic, or societatea are obligația de a menține permanent accesul și circulația în condiții de siguranță, chiar și în condiții de alternanța îngheț-dezghet și/sau grad ridicat de umiditate la drumurile cu topografie sinuoasă și grad de verticalitate ridicat.

Sucursala .X. - organele de inspectie fiscală au efectuat o analiză sumară, bazată pe considerente și aprecieri subiective, respectiv au stabilit caracterul nereal al operațiunilor economice în baza faptului că sunt necompletate unele rubrici care nu sunt relevante pentru prestarea unui proces tehnologic, în condițiile în care prestațiile sunt dovedite cu procese verbale de predare-primire a lucrărilor, devize de lucrări.

Mai mult, concluzia organelor de inspectie fiscală a avut la bază un proces verbal încheiat de DG.X. la furnizorul de servicii SC .X. SA, care nu trebuie să constituie motiv de instituire de cheltuieli nedeductibile suplimentare la nivelul altei societăți.

Sucursala .X. - organele de inspectie fiscală au concluzionat faptul că serviciile de dezăpezire și combatere a poleiului nu au fost efectuate la volumul valoric și fizic facturate către sucursală, dar au stabilit în mod eronat că în totalitate cheltuielile cu aceste servicii sunt nedeductibile fără a stabili diferența care depășește limita.

9. Cheltuieli cu prestări de servicii în legătură cu lucrări de refacere și întreținere a căilor de acces/drumurilor stabilite la .X., respectiv cheltuieli cu prestări de servicii în legătură cu lucrări de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație stabilite la Sucursala .X.

În ce privește cheltuielile cu prestările de servicii de întreținere aferente fiecărei sucursale, contestatara precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile la calcul impozitului pe profit întrucât:

- documentația pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală în cursul controlului este relevantă și suficientă deoarece conține detaliile necesare pentru a susține deductibilitatea fiscală a respectivelor cheltuieli cu servicii de întreținere în perioada supusă inspecției fiscale;

- aceste servicii au fost contractate și efectuate direct în scopul desfășurării activității sucursalelor și implicit a obținerii de venituri impozabile, întrucât realizarea acestor lucrări este imperativ necesară desfășurării normale a activității .X. în vederea producerii de energie electrică iar prin nerealizarea acestor lucrări, .X. s-ar afla în imposibilitatea realizării obiectului de activitate;

- autoritățile fiscale nu au dreptul să solicite contribuabililor să furnizeze documente pe care legislația nu le impune, exemplificând în acest sens:

Sucursala .X. - concluzia organelor de inspecție fiscală privind calitatea și standardele lucrărilor efectuate nu au nicio bază justificativă din punct de vedere al cerințelor fiscale raportat la circumstanțele edificatoare reprezentate de prestarea efectivă a acestor servicii, întrucât la baza lucrărilor prestate au fost întocmite procese verbale și situații de lucrări pentru operațiunile desfășurate.

Mai mult, în ce privește lipsa unei liniarități a valorii lucrărilor facturate de furnizor de la un an la altul, societatea consideră punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală ca fiind eronat în cazul de față, având în vedere pe de o parte faptul că o linearitate a costurilor cu serviciile nu este fezabilă din punct de vedere economic într-o perioadă îndelungată de timp (perioada 2008-2012), iar pe de alta parte, faptul că volumul de lucrări diferă de la o perioadă la alta în funcție de necesitățile de întreținere.

Sucursala .X. - în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală privind neprezentarea de către sucursală a documentației care justifică proveniența materialelor folosite de furnizor și a fișei utilajelor folosite în prestarea de servicii, respectiv lipsa unor informații din fișa mijloacelor fixe sucursalei, societatea nu este de acord cu abordarea organelor de inspecție fiscală întrucât, sucursala nu are cum să obțină documente ce nu se pot afla în posesia acesteia având în vedere pe de o parte faptul ca respectivele

documentele sunt proprii furnizorului de servicii și nu pot fi înstrăinate, iar pe de altă parte pot fi confidențiale.

Mai mult, contestatara menționează că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de subiectivitate în considerarea volumului de lucrări de întreținere pe care sucursala ar fi fost îndreptățită să le comande în legătură cu serviciile de întreținere pentru mijlocul fix „.X.” fără a avea la baza de exemplu, analiza unui expert (persoane abilitate) în acest sens.

10 Cheltuieli de reparații/mentenanță versus costuri cu capitalizări

10.1. Cheltuieli de mentenanță (tip .X., .X., .X. și .X.) legate de hidroagregatele situate în incinta diverselor sucursale ale .X., tratate ca și cheltuieli de întreținere și reparații

În ceea ce privește cheltuielile de mentenanță pentru hidroagregatele din cadrul diverselor centrale .X., care au fost înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli deductibile în perioada în care lucrările au fost efectuate față de care organele de inspecție fiscală au constatat că o mare parte reprezintă de fapt costuri de modernizare care ar trebui incluse în valoarea mijloacelor fixe și recuperate prin intermediul amortizării și nu să fie tratate ca și cheltuieli de întreținere și reparații în perioadele în care aceste lucrări au fost efectuate, contestatara susține următoarele:

- interpretarea organelor de inspecție fiscală se bazează în principal pe descrierea lucrărilor efectuate de prestator la aceste hidroagregate, prevăzută în documentația aferentă executării acestor lucrări (caiet de sarcini, situații de lucrări etc.), concluzionând strict pe baza acestei descrieri succinte că lucrările respective au ca efect creșterea parametrilor tehnici ai hidroagregatelor respective și deci, ar reprezenta lucrări de investiții ce ar trebui capitalizate;

- organele de inspecție fiscală invocă un punct de vedere al Direcției Generale .X., exprimat într-o speță anterioară, prin care se menționează ce categorii de lucrări se încadrează ca și lucrări de reparații și ce categorii se încadrează ca și lucrări de modernizare în cazul lucrărilor efectuate asupra unor clădiri or, acest punct de vedere nu are nicio relevanță în cazul de față, având în vedere că mijloacele fixe ale societății asupra cărora s-au efectuat lucrări de mentenanță nu sunt de natura clădirilor;

- conform punctului 1.6 din Anexa la Regulamentul de conducere și organizare a activității .X. aprobat prin Ordinul nr.35/2002 și articolului 8 al Capitolului IV „Definiții și abrevieri. Clasificări” societatea precizează că, lucrările de nivel 1, 2, 3 și 4, care sunt aduse în discuție de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală reprezintă lucrări .X., și nu modernizări sau re tehnologizări,

- conform punctului 94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, punctului 107 din OMFP nr..X. pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, punctului 2 al capitolului III din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin HG

nr.2139/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi încadrate ca și investiții la mijloacele fixe, lucrările trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții:

a) să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai mijloacelor fixe respective;

b) să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

În ceea ce privește îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, contestatara susține faptul că lucrările de mentenanță au avut doar rolul restabilirii stării inițiale a mijloacelor fixe vizate și deține pentru o parte dintre acestea, analize diagnostic efectuate de către experți tehnici în materie, înainte și/sau după efectuarea lucrărilor de mentenanță asupra hidroagregatelor și anexează la contestație aceste rapoarte tehnice (Anexa 1) efectuate de experți independenți.

Mai mult, susține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat niciun raport/document emis de un expert tehnic independent în susținerea concluziilor sale respectiv, nu au precizat care sunt parametrii tehnici ai hidroagregatelor care s-au îmbunătățit în urma lucrărilor de mentenanță deci, concluzia că acestea ar reprezenta în fapt modernizări nu este fundamentată.

În ceea ce privește *obținerea de beneficii economice viitoare*, societatea precizează că prin efectuarea acestor lucrări de mentenanță, nu va obține beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial or, veniturile societății sunt date de energia electrică ce poate fi produsă de către hidroagregatele disponibile, iar capacitatea maximă de a produce energie electrică a acestor hidroagregate nu s-a majorat față de parametrii inițiali în urma efectuării lucrărilor de mentenanță.

Organele de inspecție fiscală au reclasificat astfel de cheltuieli de mentenanță în costuri de natura modernizărilor la nivelul mai multor sucursale ale societății, după cum urmează:

- cheltuieli de mentenanță (tip .X.) legate de hidroagregatele .X. si .X. situate în incinta Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță (tip .X.) legate de hidroagregatele situate în incinta Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță (.X.) legate de .X. situat în incinta Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță (.X.) legate de hidroagregatele situate în incinta Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță corectivă (.X.) legate de hidroagregatele .X. si .X. situate în incinta Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță (tip .X.) legate de .X. situat în incinta centralei .X. .X. din cadrul Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță (.X., .X., .X. si .X.) legate de mijloace fixe aparținând Sucursalei .X.,
- cheltuieli de mentenanță (tip .X. si .X.) legate de hidroagregatele din incinta diverselor centrale .X. din cadrul Sucursalei .X..

Contestatară anexează în susținere la contestație (Anexa 3), raportul întocmit de Serviciul Mentenanță din cadrul Sucursalei .X. privind lucrările de mentenanță efectuate la mijloacele fixe din .X., în perioada .X. - .X./2012, pentru care, ca urmare a execuției, parametrii tehnici nu s-au îmbunătățit.

10.2 De asemenea, în cazul .X. societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat amortizarea aferentă doar acelor costuri referitoare la mijloace fixe pentru care durata normală de funcționare nu se epuizase, în cazul celor cu durata de viață expirată nu au calculat amortizare pe motiv că societatea nu a determinat o .X. durată de funcționare de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent. Contestatară susține că deși nu este de acord cu capitalizarea costurilor și consideră ca aceste cheltuieli ar trebui tratate ca și cheltuieli ale exercitiului financiar în care s-au efectuat, precizează că în cazul în care acestea ar fi capitalizate ar trebui ca organele de inspecție fiscală să ia în calcul ca și cheltuieli deductibile amortizarea aferentă. Chiar dacă societatea nu ar fi determinat o nouă durată de funcționare pentru mijloacele fixe respective - ceea ce nu era necesar având în vedere că le-a considerat costuri de reparații drept cheltuieli curente – organele de inspecție fiscală aveau obligația să țină cont de acestea (după cum s-a întâmplat în cazul celorlalte sucursale, de exemplu Sucursala .X. - pag. .X. din Raportul de inspecție fiscală) concluzionând că se demonstrează lipsă de consistență în tratarea unor situații similare.

10.3 Referitor la cheltuielile de mentenanță tip .X. stabilite ca nedeductibile la .X. societatea nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție fiscală privind tratamentul acestor costuri, precum și cu faptul că nu ar fi trebuit să deducă amortizarea fiscală, întrucât reprezintă în fapt lucrări de reparații care nu îmbunătățesc parametrii tehnici ai mijlocului fix asupra căruia se efectuează. În conformitate cu reglementările contabile aplicabile privind cheltuielile ulterioare efectuate asupra imobilizărilor corporale și având în vedere situația de fapt, societatea consideră că a tratat corect aceste costuri ca și cheltuieli curente în perioada în care lucrările la care se referă au fost efectuate.

Mai mult, societatea susține că a analizat componența acestor costuri și le-a încadrat, dacă a fost cazul, drept lucrări de modernizare (de exemplu, a tratat drept lucrări de modernizare efectuate la centrala .X. .X. și în consecință a capitalizat suma de .X. lei în anul 2011).

În ceea ce privește costurile în suma de .X. lei, constatate în Raportul de inspecție fiscală societatea susține că se referă la lucrări care nu duc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai hidroagregatului, fapt care este evidențiat și de măsurătorile efectuate înainte și după repararea hidroagregatului pe care le are la dispoziție.

10.4 Referitor la cheltuielile de mentenanță tip .X. stabilite ca nedeductibile la .X., contestatară nu este de acord cu tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală și prezintă Anexa 4 cu raportul tehnic privind

modul de incadrare a lucrarilor efectuate la .X. in perioada 2006 - 2012, intocmit de catre echipa tehnica a Sucursalei .X..

Totodata, arată că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ar fi trebuit sa deduca amortizare fiscala pentru perioada 2006 - 2012, aferenta acestor costuri .X., însă nu a putut determina suma reprezentând amortizarea fiscala calculata de organul fiscal pentru perioada .X. aferenta acestor costuri si considera ca organul de inspecție fiscală trebuie sa efectueze acest calcul.

10.5 De asemenea, în cazul cheltuielile de mentenanță tip .X. și .X. stabilite ca nedeductibile la .X. arată că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ar fi trebuit sa deduca amortizare fiscala pentru perioada .X., aferenta acestor costuri .X., însă nu a putut determina suma reprezentând amortizarea fiscala calculata de organul fiscal pentru perioada .X. aferenta acestor costuri si considera ca organul de inspecție fiscală trebuie sa efectueze acest calcul.

Totodată, arată că pct.13K și 13 L din raportul de inspecție fiscală sunt redactate incoerent și nu a pututu stabili care este suma ce reprezintă bază impozabilă suplimentară.

De aceea, pentru eliminarea oricarui dubiu, societatea contesta, pe langa obligatiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent bazei fiscale suplimentare de .X. lei toate sumele suplimentare (impozit pe profit si/sau obligatii accesorii) pe care organul fiscal le-a stabilit prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere referitoare la lucrarile .X. efectuate in perioada .X. la hidroagregate din cadrul Sucursalei .X..

10.2) Alte costuri considerate de societate drept cheltuieli în exercitiul financiar în care au fot efectuate, dar în legătura cu care organele de inspecție fiscală au constatat că trebuiau capitalizate

10.2.a)Cheltuieli de mentenanță (.X., .X. si .X.) legate de mijloacele fixe situate în incinta Sucursalei .X., pe care societatea le-a tratat ca și cheltuieli de reparații

Referitor la cheltuielile pentru lucrările de mentenanță efectuate pentru o serie de mijloace fixe din cadrul Sucursalei .X., pe care societatea le-a tratat ca și cheltuieli deductibile, societatea precizează că unele dintre acestea au reprezentat lucrări de mentenanță corectivă, necesitatea efectuării acestor lucrări fiind data de o avarie produsă la Centrala .X. în luna .X./2005.

Întrucât, lucrările de mentenanță corectivă se referă la readucerea mijlocului fix în stare de funcționare, nu la modernizarea acestuia prin îmbunătățirea parametrilor tehnici, societatea consideră ca obligațiile fiscale principale privind impozit pe profit și accesoriile aferente, incluse în decizia de impunere sunt nejustificate și solicită anularea acestora.

10.2.b) Cheltuieli cu lucrări de mentenanță la diverse mijloace fixe din cadrul Sucursalei .X.

Referitor la cheltuielile pentru lucrări de mentenanță la o serie de mijloace fixe reprezentând clădiri și o curte interioară din cadrul Sucursalei .X. pe care societatea le-a tratat ca și cheltuieli deductibile, contestatara consideră că, având în vedere natura acestor costuri și prevederile contabile care reglementează tratamentul cheltuielilor ulterioare efectuate asupra imobilizărilor corporale, a tratat corect aceste costuri ca și cheltuieli de reparații în perioadele în care lucrările respective au fost efectuate, deoarece acestea nu au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici ai mijloacelor fixe sau la sporirea gradului de confort față de parametrii inițiali.

10.2.c) Cheltuieli de racordare la rețeaua electrică a .X. din cadrul Sucursalei .X.

Referitor la cheltuielile de racordare la rețeaua electrică a microhidrocentralei, ce au fost tratate ca și cheltuieli deductibile, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă de fapt lucrări de modernizare ale microhidrocentralei, care ar fi trebuit capitalizate în valoarea acesteia și nu tratate ca și cheltuieli în anul efectuării lor, societatea susține că parametrii tehnici ai microhidrocentralei nu se îmbunătățesc ca urmare a conectării acesteia la rețeaua electrică, fapt pentru care obligațiile fiscale principale privind impozit pe profit și obligațiile fiscale accesorii aferente incluse în decizia de impunere sunt nejustificate și solicită anularea acestora.

11. Referitor la cheltuielile cu achiziții de apă minerală, obiecte electrocasnice, săpun, detergent, obiecte pentru întreținere curățenie și echipament sportiv

În ceea ce privește cheltuielile cu achizițiile de apă minerală, obiecte electrocasnice, săpun, detergent, obiecte pentru întreținere curățenie și echipament sportiv, stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil întrucât sunt achiziționate într-un număr exagerat de mare și nu a putut fi justificat prin specificul activității sucursalei, fiind lipsite de elemente care să justifice necesitatea reală și oportunitatea acestora, societatea precizează următoarele:

- autoritățile fiscale motivează faptul că nivelul achizițiilor de apă minerală este nejustificat având în vedere că locațiile unde angajații sucursalei își desfășoară activitatea sunt dotate cu dozatoare cu apă purificată, iar achizițiile de apă minerală care se situează la aceeași medie pe persoana angajată indiferent de luna calendaristică (calduroasă sau rece). Sucursala susține că nu există purificatoare de apă la centralele .X. ci doar la sediul sucursalei unde nu s-a consumat apă minerală.

De asemenea, arată că apa extrasă din puțurile forate la nivelul centralelor .X., așa cum se menționează în documentele emise de Autoritățile .X., în urma analizelor efectuate este interzisă utilizării consumului uman.

Totodată, invocă nevoia de hidratare a persoanelor angajate având în vedere condițiile de muncă, respectiv în subteran.

În ceea ce privește achizițiile de săpun, detergent, obiecte pentru întreținere curățenie, sucursala menționează că firma specializată în curățenie a existat doar la sediul Sucursalei, la restul punctelor de lucru au fost necesare achiziții de astfel de produse de curățenie pentru bunul demers al activității.

Totodată, achizițiile de săpun și detergent sunt justificate, fiind efectuate în baza prevederilor Contractului Colectiv de Muncă și a Notelor comune încheiate pentru perioada supusă inspecției fiscale, unde se specifică acordarea a 400g/luna/om de detergent pentru personalul muncitor, 200g/luna/om detergent pentru personalul ce are în dotare echipament protecție și 200gr/luna/om săpun pentru igiena personală și întreținerea echipamentului de lucru.

De asemenea, sucursala menționează faptul că pentru achizițiile de săpun și detergent există bonuri de consum pe fiecare locație în parte precum, tabele semnate de personalul care a beneficiat de respectivele produse de curățenie, iar pentru achizițiile de produse de curățenie există facturi, note de intrare-recepție și bonuri de consum pe fiecare locație în parte.

În ceea ce privește achizițiile de obiecte electrocasnice (televizoare, frigider, cuptoare electrice, camere foto digitale etc) contestatara susține că în decursul perioadei verificate s-au achiziționat în vederea îmbunătățirii condițiilor de muncă o serie de echipamente electrocasnice pentru fiecare locație, în total .X. de produse.

12. Cheltuieli cu prestări de servicii ce au ca obiect întocmirea de documentații tehnice, studii și proiecte

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile suplimentare în suma de .X. lei la nivelul sucursalei .X. reprezentând prestări de servicii ce au ca obiect întocmirea de documentații tehnice, studii și proiecte ce vizează intervenții ce puteau să aibă loc la mijloacele fixe aflate în patrimoniul sucursalei, societatea menționează că:

- pentru justificarea primirii serviciilor privind documentația tehnică, sucursala a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentație relevantă ce conține detaliile necesare pentru a susține deductibilitatea fiscală a respectivelor cheltuieli, fapt pentru care inspectorii fiscali nu au contestat faptul că aceste servicii au fost prestate.

- cheltuielile cu serviciile privind documentația tehnică a reprezentat o fază pregătitoare a lucrărilor ce puteau să fie efectuate la mijloacele fixe aparținând sucursalei, respectivele servicii au fost contractate și efectuate cu intenția de a le utiliza în scopul desfășurării activității sucursalei și implicit a obținerii de venituri impozabile,

- în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile în vigoare, aceste cheltuieli cu serviciile privind documentația tehnică nu trebuiau înregistrate în contabilitate în contul de cheltuieli în avans (asa cum menționează inspectorii fiscali), cheltuielile cu serviciile privind documentația tehnică pentru mijloacele fixe asupra cărora nu s-au mai executat lucrări vor fi înregistrate în conturile de cheltuieli și nu în contul .X. „cheltuieli în avans”.

13. Cheltuieli cu valoarea nerecuperată pe calea amortizării la scoaterea din patrimoniu a bunului imobil „.X.” ca urmare a cedării cu titlu gratuit către Consiliul Local al Comunei .X.

În ceea ce privește cheltuiala înregistrată la scoaterea din gestiune a Scolii .X. în suma de .X. lei, societatea contestată precizează că a fost în mod corect tratată ca și cheltuiala deductibilă de către societate în anul 2008, întrucât reconstrucția acestui obiectiv social-cultural a fost o obligație legală apărută pentru ca societatea să poată realiza un obiectiv de investiții, respectiv construirea unei amenajări hidroenergetice în vederea desfășurării activității și obținerii de venituri impozabile.

Totodată, societatea este în cunoștință în legătură cu existența unei opinii formulate de Ministerul de Finanțe conform căreia cheltuielile efectuate pentru executarea infrastructurii cedate ulterior autorității publice sunt deductibile la calculul profitului impozabil, care susține opinia societății.

14. Cheltuieli sociale care depășesc limita legală, pentru perioada .X., la nivelul .X. și la nivelul .X.

Referitor la limitarea deductibilității cheltuielilor sociale din perioada .X., strict la nivelul .X., respectiv la nivelul .X., contestată susține că limitarea cheltuielilor a fost avută în vedere luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate la nivelul .X., respectiv .X., deși aceste entități nu au personalitate .X. distinctă și nu sunt subiect pentru impozitul pe profit.

Societatea invocă în susținere că „o sucursala a unei persoane juridice române nu este contribuabil din punct de vedere al impozitului pe profit, conform articolului 13 din Codul fiscal, deci nu calculează impozit pe profit și alte limitări aferente, deoarece persoana .X. română are obligația de a calcula și plăti impozit pe profit, cumulând rezultatele tuturor entităților sale fără personalitate .X.”.

De asemenea arată că prin înregistrarea pe cheltuieli nedeductibile atât la nivelul sucursalelor, cât și la nivelul centralei ar avea loc dublarea acestor cheltuieli ceea ce ar denatura calculul impozitului pe profit la nivel consolidat al .X..

15. Cheltuieli de protocol stabilite la .X.

În ceea ce privește reîncadrarea contravalorii felicitărilor oferite cu ocazia sărbătorilor de .X. și .X., în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli de protocol, societatea susține că acestea vor fi supuse limitării la nivel de centrală.

De asemenea, contestată invocă lipsa anexelor la raportul de inspecție fiscală, fapt pentru care nu se poate verifica dacă aceste cheltuieli au fost tratate, în mod incorect ca și cheltuieli nedeductibile la nivelul Sucursalei .X. așa cum reiese din anexa nr.3 la procesul verbal încheiat la nivelul acestei Sucursale.

16. Cheltuieli de natura acțiunilor sociale înregistrate la nivelul Sucursalei .X. (cheltuieli .X. și cheltuieli închiriere bazin)

În ceea ce privește cheltuielile efectuate cu ocazia sărbătoririi .X., precum și cheltuielile reprezentând chirie bazin înot, pe care le-a considerat cheltuieli sociale în perioada .X., societatea precizează că acestea au fost efectuate în concordanță cu articolul .X. din contractul colectiv de muncă încheiat la nivel de societate.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli, în suma de .X. lei, trebuie să fie tratate drept cheltuieli nedeductibile și nu supuse limitării drept cheltuieli sociale, societatea susține că trebuie tratate ca și cheltuieli sociale și supuse limitării la nivel de centrală, iar în situația în care organele de inspecție fiscală considera că aceste cheltuieli sunt nedeductibile, atunci trebuie scăzute din totalul cheltuielilor sociale supuse limitării la nivel consolidat, deci va avea ca efect scăderea cu această sumă a cheltuielilor sociale peste limita deductibilă.

17. Cheltuieli sociale neincluse în fondul de acțiuni social-culturale de către .X.

În ceea ce privește veniturile suplimentare estimate în sumă de .X. lei reprezentând tarife de acces care ar fi trebuit percepute terților în perioada .X./2009 - .X./2010, calculate în baza tarifului aplicabil începând cu data de .X./2010, societatea susține că are în patrimoniu un complex sportiv în apropiere de .X., utilizat în principal de către angajații proprii, dar și pentru a fi închiriat către terți contra cost, iar în perioada .X./2009-.X./2010, accesul terților s-a efectuat gratuit deoarece nu au existat în acea perioadă tarife de intrare în baza sportivă aprobate de .X..

Societatea considera că nu există o bază legală conform căreia organele de inspecție fiscală să poată estima astfel de venituri în cazul tranzacțiilor efectuate de către persoane care nu sunt partii afiliate.

18. Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe care nu sunt utilizate pentru o perioadă de cel puțin o lună, pentru perioada 2011 – 2012, stabilite la Sucursala .X.

În ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente unei baze fiscale suplimentare de .X. lei, stabilită ca urmare a faptului că sucursala nu avea dreptul să deducă amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe pentru care s-a invocat cazul de forță majoră, mijloacele fixe nefiind funcționale în perioada mai mare de o lună, societatea precizează că mijloacele fixe în cauză au fost utilizate în toată această perioadă și avea dreptul să deducă, din punct de vedere fiscal, integral amortizarea aferentă mijloacelor fixe respective, chiar dacă amortizarea contabilă a fost parțial ajustată temporar.

De asemenea, contestatara susține că amortizarea nu era dedusă la momentul efectuării inspecției fiscale, aceasta fiind ajustată deja în declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2011 deci nu pot fi considerate cheltuieli nedeductibile cheltuielile care nu au fost deduse.

În ceea ce privește amortizarea pe perioada .X./2012 – .X./2012 contestatara susține că în luna .X./2012 ca urmare a activității sezoniere și nerealizării

planului a stornat o parte din cheltuielile cu amortizarea contabilă pentru această perioadă pentru a reflecta o sumă proporțională cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe, iar la data de .X./2012 a repus amortizarea aferentă perioadei .X. - .X./2012.

Astfel contestatara susține că organele de inspecție fiscală au considerat că și suma ajustată a reprezentat cheltuială dedusă în trim. .X. 2012 fără a ține cont de faptul că amortizarea dedusă a fost în quantum mai mic decât .X. lei ca urmare neregulărilor fiscale a reevaluărilor acelor mijloace .X.

Conform celor prezentate, contestatara susține că din punct de vedere fiscal avea drept de deducere integral a acestor cheltuieli, mijloacele fixe fiind utilizate în perioada respectivă.

19. Separat fata de aspectele mentionate in Raportul de inspectie fiscala si in Decizia de impunere, societatea contestatară menționează că:

Sumele de natura cheltuielilor inregistrate contabil in rezultatul reportat al anului 2012, in perioada .X./2012 - .X./ 2012 au fost prezentate organului fiscal in timpul inspectiei fiscale, dar nu au fost luate in considerare de acesta si nu au fost reflectate in Raportul de inspectie fiscala

Astfel, societatea susține că a înregistrat în contabilitate în perioada .X.- .X./ 2012, prin intermediul rezultatului reportat, anumite sume reprezentând elemente de natura cheltuielilor și veniturilor aferente anilor anteriori care diminuează baza impozabilă pentru impozit pe profit și în acest sens societatea a reflectat creanța fiscală aferentă în suma de .X. lei în contul Impozit pe profit.

În susținere atașează Anexa 5 privind calculul detaliat care reflectă creanța fiscală a societății și elementele din care provine aceasta și menționează că aceste informații au fost prezentate în timpul inspectiei fiscale organului fiscal, dar nu au fost luate în considerare de acesta și nu au fost reflectate în Raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere.

Sumele de natura cheltuielilor inregistrate contabil in rezultatul reportat al anului 2012, in perioada .X./ 2012 - .X./ 2012 nu au fost luate in considerare de organul fiscal si nu au fost reflectate in Raportul de inspectie fiscala

Astfel, societatea arată că a înregistrat în contabilitate în perioada .X./ - .X./ 2012, prin intermediul rezultatului reportat, anumite sume reprezentând elemente de natura cheltuielilor și veniturilor aferente anilor anteriori care diminuează baza impozabilă pentru impozit pe profit și în acest sens societatea a reflectat creanța fiscală aferentă în suma de .X. lei în contul .X.mpozit pe profit.

În susținere atașează în Anexa 6 privind calculul detaliat care reflectă creanța fiscală a societății și elementele din care provine aceasta.

Sume de natura cheltuielilor care urmeaza a fi inregistrate contabil prin intermediul rezultatului reportat si care se refera la ani anteriori (acoperiti de controlul fiscal)

Societatea precizează că a identificat anumite elemente de natura cheltuielilor (.X. lei) și veniturilor (.X. lei) aferente anilor anteriori care diminuează baza impozabilă pentru impozit pe profit cu .X. lei și în acest sens societatea a calculat creanța fiscală aferentă în suma de .X. lei. În susținere atașează

Anexa .X. privind calculul detaliat care reflecta creanta fiscală a societății de .X. lei și elementele din care provine aceasta.

Față de cele prezentate, contestatară solicită includerea acestora în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere emise de organele de inspecție fiscală

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

LA NIVELUL CENTRALEI

1. TVA colectată aferentă veniturilor stabilite suplimentar din livrare de energie electrică sub costul mediu de livrare, societatea consideră neîntemeiată și nelegală stabilirea de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, aferentă livrării de energie electrică pe piața concurențială sub costul de achiziție/producție, întrucât:

- a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată aferentă unei perioade în afara termenului de prescripție pentru stabilirea de obligații suplimentare de TVA, întrucât inspecția fiscală a vizat perioada .X. - .X./2012, iar potrivit raportului de inspecție fiscală *„deoarece la capitolul venituri s-a analizat implicația fiscală pentru perioada .X. a diferențelor constatate urmarea veniturilor calculate la costul de livrare, echipa de inspecție fiscală a procedat la extinderea perioadei verificate și pentru TVA, dat fiind influența implicită asupra acesteia”*.

Potrivit art.23 alin.(1), art.91 alin.(1) și art.98 alin. (1) din Codul de Procedură Fiscală, și ținând cont de faptul că inspecția fiscală a fost inițiată și s-a desfășurat în cursul anului 2012, societatea contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul de a stabili TVA aferentă anului 2006, întrucât perioada de prescripție, din perspectiva TVA, începe să curgă de la .X. până la .X./ 2011, fapt pentru care suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru anul 2006, precum și obligațiile fiscale accesorii sunt nule de drept.

- societatea arată că baza de impozitare pentru livrările de energie electrică realizate de societate către clienți pe piața concurențială este reprezentată de contrapartida efectuată, în contractele încheiate cu fiecare client eligibil în parte, conform art.137 alin.(1) lit. a) din Codul Fiscal, art.73 din Directiva de TVA, decizia emisă de CJEU în cazul C-412/03 „Hotel Scandic” privind tratamentul de TVA și Principiile care guvernează baza de impozitare a TVA detaliate de CJEU în numeroase cazuri, cum ar fi: C-154/80 Cooperativa Aardappelenbewaarpplaats, C-230/87 Naturally Yours Cosmetics, C-126/88 Boots Company, C-.X./95 Fillibeck, C-.X./99 Commission v France, etc., Cazurile C-317/94 Gibbs (para. 19), C-330/95 Goldsmiths, Cazurile C-371/07 Astra Zeneca, C-.X./95 Fillibeck,

- prin aplicarea unui tratament al taxei pe valoarea adăugată diferit în cazul livrărilor pe piața concurențială, autoritățile fiscale nu au respectat principiul neutralității fiscale, creând diferențe fiscale nejustificate între tranzacții similare din punct de vedere economic;

- art. 77 din Directiva de TVA invocat de organele de inspecție fiscală stabilește baza de impozitare ca fiind valoarea de piață pentru o operațiune asimilată unei prestări de servicii efectuate cu piața a cărei implementare în legislația națională

este opțională pentru Statele Membre, articol care nu a fost transpus în legislația domestică prin Codul Fiscal or, atât timp cât o prevedere din Directiva de TVA nu a fost/a fost incorect implementată în Codul Fiscal, autoritățile fiscale nu pot aplica respectiva prevedere în stabilirea de obligații suplimentare de TVA în sarcina contribuabililor.

Astfel, contestatară susține că temeiul legislativ invocat de organele de inspecție fiscală nu vizează situația concretă a societății, pentru care se aplică art.137 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, care transpune art.73 din Directiva de TVA.

TVA DEDUCTIBILA

2. TVA suplimentară aferentă cheltuielilor efectuate cu onorarii la avocați

Societatea contestatară susține că nu este de acord cu stabilirea de obligații suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a obligațiilor fiscale accesorii aferente onorariilor plătite către avocați, având în vedere următoarele argumente:

- societatea îndeplinește condiția de substanță impusă de legislația de TVA pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor realizate, acestea fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, care dau drept de deducere a taxei aferentă achizițiilor or, refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor juridice este abuziv, neavând temei legal și motivație economică;

- dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul taxei pe valoarea adăugată și nu poate fi limitat (cazurile C-90/02 Bockemuhl, punctul 38, C-368/09 Pannon Gep Centrum, punctul 37), în condițiile în care principiul neutralității impune ca deducerea taxei să fie permisă atât timp cât condițiile materiale sunt îndeplinite, chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite condiții de formă,

- abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiilor generale ale fiscalității, reliefate de CJUE în Cazul Halifax (punctul 72 al acestui caz), cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 „Garage Molenheide” la punctele 46-48, C-62/00 Marks & Spencer or, prin refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii care au fost efectiv prestate în scopul realizării de operațiuni taxabile, autoritățile fiscale fac imposibil de exercitat dreptul de deducere, contrar principiului eficacității,

- societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală informațiile necesare și documentația din care rezultă natura serviciilor prestate către societate, fiind încălcate prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală referitoare la rolul activ al organului fiscal;

- tratamentul taxei pe valoarea adăugată aferent unei operațiuni trebuie determinat în funcție de natura acesteia, fără a se ține cont de aspectele impuse

de prevederile din legislația națională, acestea neavând relevanță asupra implicațiilor taxei pe valoarea adăugată conform jurisprudenței CJE (cazurile C-349/96 Card Protection Plan, C-498/99 Town & County Factors), iar aplicarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată nu poate fi restricționată de lipsa unei autorizări/încăcarea a legislației naționale conexe, atât timp cât sunt îndeplinite condițiile de substanță impuse de Directiva de TVA.

3. TVA aferentă cheltuielilor cu diverse tipuri de servicii

3.1. TVA aferentă cheltuielilor cu monitorizarea presei facturată de SC .X. SRL,

3.2. TVA aferentă cheltuielilor cu tipărirea unui Buletin Informativ facturată de SC .X.SRL,

3.3. TVA aferentă cheltuielilor cu prestările de servicii privind abonamente la ziare facturată de SC .X. SRL

3.4. TVA aferentă cheltuielilor cu prestări servicii de spălare autovehicule stabilită la .X., societatea contestatară precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X. lei la nivelul centralei și al sucursalei .X., astfel:

- TVA aferentă cheltuielilor cu monitorizarea presei în sumă de .X. lei;
- TVA aferentă cheltuielilor cu tipărirea unui Buletin Informativ facturată de SC .X.SRL în sumă de .X. lei;
- TVA aferentă cheltuielilor cu prestările de servicii privind abonamente la ziare facturată de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și
- TVA aferentă cheltuielilor cu prestări servicii de spălare autovehicule în sumă de .X. lei, iar constatările organelor de inspecție fiscală sunt în genere comune și se referă la faptul că centrala, respectiv sucursala, nu au contracte încheiate cu furnizorii în baza cărora s-au executat serviciile, precum și faptul că prestarea acestor servicii nu a condus la realizarea de venituri sau la îmbunătățirea activității.

Fată de aceste aspecte contestatară susține că:

- sunt îndeplinite condițiile impuse de legislația de TVA, respectiv art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Codul Fiscal și punctul 45 alin.(2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aceste servicii fiind efectiv prestate în scopul activității economice a societății;
- se demonstrează prestarea efectivă a serviciilor prin buletinele zilnice și săptămânale, precum și rapoartele relevante întocmite de furnizorul SC .X. SRL, buletinele informative care sunt utilizate în desfășurarea activității tocmai prin prisma informațiilor incluse în acestea, ziarele și alte publicații cu caracter economic ce au fost utilizate pentru extragerea de informații economice și comerciale, necesare în activitatea de zi cu zi a societății;
- legislația de TVA nu impune existența unui contract scris între părți pentru acordarea dreptului de deducere, dar chiar și în aceste condiții, societatea deține contracte încheiate cu prestatorul SC .X. SRL și acestea au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală ca și anexe la Punctul de vedere la raportul de inspecție fiscală prezentat în proiect societății, documente de care

organele de inspectie fiscala nu au ținut cont la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii, autoritățile fiscale nu au invocat legislația de TVA, ci au extins analiza din perspectiva impozitului pe profit și asupra taxei pe valoarea adăugată, iar o astfel de abordare nu este corectă întrucât legislația de TVA conține prevederi specifice în ceea ce privește dreptul de deducere care nu pot fi ignorate de organele de inspectie fiscală;

- prin natura acestor servicii, monitorizarea presei, abonamentele la ziare sau buletinul informativ, reprezinta mijloace de care un contribuabil se poate folosi pentru a-și îmbunătăți acitivitatea economică.

4. TVA aferenta serviciilor privind managementul resurselor umane, analiza, evaluarea si ierarhizarea posturilor din cadrul SC .X. SA de catre SC .X. SRL

Societatea contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea de obligatii suplimentare de TVA în suma de .X. lei la nivelul centralei aferentă serviciilor prestate de catre SC .X. SRL ce au avut ca obiect managementul resurselor umane, analiza, evaluarea și ierarhizarea posturilor din cadrul SC .X. SA, în baza următoarelor argumente:

- sunt îndeplinite condițiile impuse de legislația de TVA, respectiv art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Codul Fiscal, punctul 45 alin.(2) din Normele Metodologice privind deducerea TVA aferentă acestor servicii, fiind servicii diverse, efectiv prestate în scopul activității economice a societății, pentru care au fost prezentate toate documentele necesare susținerii dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate ;

- legislatia de TVA nu impune existența unui contract scris între părți pentru a susține deductibilitatea TVA aferenta serviciilor achizitionate

- pentru refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta acestor servicii autoritatile fiscale nu au invocat legislatia de TVA, ci au extins analiza din perspectiva impozitului pe profit asupra TVA, abordare incorectă, întrucât legislația de TVA conține prevederi specifice în ceea ce privește dreptul de deducere;

- serviciile prestate de SC .X. SRL au fost materializate în cadrul unui raport, al cărui obiect l-a reprezentat elaborarea în concret a unui model organizatoric adecvat cu strategia de dezvoltare curentă și viitoare a societății, ce conține informații în amănunt cu privire la fiecare aspect solicitat, precum și un plan amplu de actiune pe termen lung în vederea implementării acestui model.

- serviciile de această natura nu trebuie sa aibă drept consecință directă obținerea de venituri impozabile întrucât acestea reprezintă costuri indirecte în activitatea societății care determină buna desfășurare a activității acesteia și conduc în mod indirect la realizarea de operațiuni taxabile.

SUCURSALE

5. TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor cu servicii de transport cu autovehicule închiriate și închirieri auto la .X., .X., .X., .X.și .X.

Societatea contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea de obligații suplimentare de TVA în suma de .X. lei aferentă serviciilor de transport cu autovehicule închiriate și închirierilor auto în baza următoarelor argumente:

- sunt îndeplinite condițiile impuse de legislația de TVA, respectiv art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Codul fiscal coroborate cu punctul 45 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, privind deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate, întrucât au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente care demonstrează că serviciile de transport și închiriere auto au fost efectiv prestate în scopul activității economice a societății, respectiv fișa activității zilnice a autoturismului, foi de parcurs, explicații în scris ale reprezentanților sucursalelor autorităților fiscale din teritoriu privind gradul de ocupare și alocarea parcului auto propriu etc.;
- autoritățile fiscale și-au depășit prerogativele și au mers mai mult decât era necesar pentru a concluziona starea de fapt fiscală și a determina existența dreptului de deducere a TVA de către societate, solicitând dovezi suplimentare pentru a determina prestarea serviciilor;
- abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiilor generale ale fiscalității, reliefate de CJUE în numeroase cauze în materie fiscală, și anume principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul eficacității;
- au fost încălcate prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală referitoare la rolul activ al organului fiscal.

6. TVA aferenta prestarilor de servicii de deszapezire si combatere a poleiului stabilită la .X., .X.și .X.

Societatea contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea de obligații suplimentare de TVA în suma de .X. RON la nivelul Sucursalei .X., în suma de .X. RON la nivelul Sucursalei .X. și în suma de .X. RON la nivelul Sucursalei .X. aferente unor prestări de servicii de deszapezire și combatere a poleiului, în baza următoarelor argumente:

- sunt îndeplinite condițiile impuse de legislația de TVA, respectiv art.145 alin.(2) lit.a) art.146 din Codul Fiscal, punctul 45 alin.2) din Normele Metodologice privind deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate, întrucât au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente care demonstrează că serviciile de deszapezire și combatere a poleiului au fost efectiv prestate în scopul activității economice a societății, iar refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de întreținere este unul abuziv, neavând temei legal și motivație .X.,
- autoritățile fiscale și-au depășit prerogativele și au mers mai mult decât era necesar pentru a concluziona asupra unei stări de fapt fiscale și a determina existența dreptului de deducere de către Societate,
- abordarea organelor fiscale contravine principiilor generale ale fiscalității, reliefate de CJUE în numeroase cauze în materie fiscală, fiind încălcate principiile certitudinii impunerii, proporționalității și eficacității, în condițiile în care s-a acționat cu bună-credință față de organele de inspecție fiscală prin punerea la dispoziția acestora a tuturor informațiilor și documentelor solicitate și cu toate

acestea organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a societatii pentru serviciile achizitionate,

- tratamentul de TVA trebuie determinat in functie de natura operatiunii, neavand relevanta conformarea cu anumite prevederi ale unor legi specifice, fara incidenta asupra fiscalitatii, iar dacă s-ar incalca anumite prevederi comerciale sau de reglementare (conditiile prevazuta de caietele de sarcini, Normativului privind Prevenirea si Combaterea Inzapezirii Drumurilor nr. 525/2005) aceste aspecte nu ar putea avea drept efect refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta unor servicii prestate in scopul activitatii economice a societatii,

- inspectorii fiscali admit ca o parte din valoarea serviciilor respective este justificata, dar nu in volumul fizic si valoric facturat, iar inspectorii fiscali nu au fost consecventi neefectuând o expertiza pentru a determina volumul valoric si fizic efectiv realizat si, implicit, suma de TVA pentru care societatea avea drept de deducere.

7. Referitor la TVA aferentă prestărilor de servicii în legătură cu lucrări de refacere și întreținere a căilor de acces/drumurilor stabilită la .X. și TVA aferentă prestărilor de servicii în legatură cu lucrări de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație stabilită la .X., societatea contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea de obligații suplimentare de TVA în suma de .X. lei la nivelul Sucursalei .X. și în sumă de .X. lei la nivelul Sucursalei .X. reprezentând prestări de servicii în legătură cu lucrări de refacere și întreținere a căilor de acces/drumurilor respectiv, prestări de servicii în legătura cu lucrări de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, defrișărilor și curățării contra canalelor de vegetație, având în vedere următoarele:

- societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală evidențele solicitate pentru a demonstra faptul că serviciile de întreținere au fost efectiv prestate;

- autoritățile fiscale și-au depășit prerogativele și au solicitat dovezi suplimentare pentru a determina prestarea serviciilor, încălcând principiul neutralității și principiul de bază al sistemului comun al TVA conform căruia dreptul de deducere nu poate fi, în principiu, limitat la nivelul unei persoane impozabile care realizează operațiuni taxabile;

- tratamentul de TVA trebuie determinat în funcție de natura operațiunii, neavând relevanță conformarea cu anumite prevederi ale unor legi specifice, fără incidență asupra fiscalității;

- abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiilor generale ale fiscalității, respectiv principiul certitudinii, principiul proportionalității, principiul eficacității;

- având în vedere natura serviciilor, în anumite situații prestarea acestora nu mai este vizibilă în anul 2012 or, ținând cont de intemperiiile ce au avut loc în perioada .X. - 2012 și faptul că drumurile respective au fost utilizate de-a lungul

timpului, efectul lucrărilor de întreținere a fost (parțial) anulat și nu se mai poate constata modul în care au fost prestate la momentul respectiv, dar nu poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii care prin natura lor nu se conservă și nu pot fi identificabile în timp;

- organele de inspecție fiscală admit că o parte din valoarea serviciilor respective este justificată, dar nu în volumul fizic și valoric facturat, iar inspectorii fiscali nu au fost consecvenți neefectuând o expertiză pentru a determina volumul valoric și fizic efectiv realizat și, implicit, suma de TVA pentru care societatea avea drept de deducere.

8. TVA aferenta achizițiilor de apa minerala, obiecte electrocasnice, sapun, detergent, obiecte pentru intretinere curatenie si echipament sportiv stabilită la la .X.

Societatea contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea de obligatii suplimentare de TVA in suma de .X. lei la nivelul Sucursalei .X. aferenta achizițiilor de apa minerala, obiecte electrocasnice, sapun, detergent, obiecte pentru intretinere curatenie si echipament sportiv, in baza urmatoarelor argumente:

In ceea ce priveste achizițiile de apa minerala, contestatară precizează ca nu exista purificatoare de apa la centralele .X., ci doar la sediul sucursalei unde nu s-a consumat apa minerala, iar in ceea ce priveste apa extrasa din puturile forate la nivelul centralelor .X., asa cum se mentioneaza in documentele emise de Autoritatii .X., in urma analizelor efectuate este interzisa utilizarii consumului uman.

Mai mult, activitatea societatii este una particulara din punct de vedere al modului de desfasurare a activitatii personalului angajat in punctele de lucru (e.g. hidrocentralele sunt situate la 200 metri sub pamant, in jurul turbinelor se creaza campuri magnetice foarte puternice, existenta zgomotului permanent) - in fapt, aceste conditii grele de lucru sunt specifice activitatii sucursalei si nu pot fi comparate cu o alta companie in ceea ce priveste necesarul de apa de care respectivii anagajati au nevoie, asa cum eronat au estimat inspectorii fiscali.

Astfel, avand in vedere conditiile grele de lucru (chiar extreme si incomparabile cu cele ale unor societati comerciale obisnuite), apa minerala a fost achizitionata pentru personalul direct productiv din punctele de lucru unde apa nu este potabila si unde nu exista purificatoare.

Societatea contestatară invocă prevederile art.128 alin.(8) litera (e), art.145 alin.(3) din Codul fiscal, pct.6 alin.(9) litera (c), pct.7 alin.(8) din Normele metodologice, decizia in cazul C-.X./95 „Fillibeck”, cazul C-29/08 „AB SKF” si cazul C-496/11 „Portugal Telecom”, iar în consecință societatea are dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de apa realizate de sucursala .X. intrucat exista conditii dificile evidente de procurare a apei de catre angajatii sai.

Societatea remarca subiectivitatea organelor de inspecție fiscală in sensul ca au exagerat consumul lunar mediu de apa minerala pe care fiecare angajat al sucursalei avand in vedere ca, de principiu, nevoia de hidratare a unui individ nu poate fi limitata sau judecata.

In ceea ce priveste achizitiile de sapun, detergent, obiecte pentru intretinere curatenie, contestatară precizează ca firma specializata in curatenie a existat doar la sediul Sucursalei, iar la restul punctelor de lucru, avand in vedere faptul ca procesul de curatenie s-a efectuat cu forte proprii, au fost necesare achizitii de astfel de produse de curatenie pentru bunul mers al activitatii, fapt pentru care achizitiile directe ale sucursalei nu se suprapun cu serviciile firmei de curatenie.

Mai mult, in baza prevederilor Contractului Colectiv de Munca si a Notelor comune incheiate pentru perioada supusa inspectiei fiscale, anumite cantitati de sapun si detergent sunt acordate personalului pentru ingrijirea proprie si a echipamentului de lucru.

Totodată, situatia sucursalei este similara cu situatiile mentionate cu titlu de exemplu la punctul 6 alin.(9) din Normele Metodologice ca nefiind asimilate unor livrari de bunuri efectuate cu plata, si anume respectivele materiale sunt necesare personalului sucursalei in scopul bunei realizari a muncii, situatie care este expres mentionata de legislatia de TVA ca nefiind de acordare a unor bunuri in scopuri strans legate de desfasurarea activitatii economice, si anume acordarea catre angajati a echipamentului de protectie și uniforme de lucru [...] materiale igienico-sanitare in vederea prevenirii îmbolnavirilor.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală au constatări care nu sunt de competenta acestora afirmand ca nivelul consumului de apa si detergenti este nejustificat de mare, fără sa solicite o expertiza a nivelului normal de consum, dat fiind conditiile deosebit de dificile de lucru.

In ceea ce priveste achizitiile de obiecte electrocasnice, respectiv televizoare, frigider, cuptoare electrice, camere foto digitale etc., precizează că aceste obiecte au fost achizitionate in vederea imbunatatirii conditiilor de munca (specific, frigiderul si cuptoarele cu microunde sunt utilizate pentru depozitarea respectiv incalzirea alimentelor de catre personalului muncitor, avand in vedere timpul de lucru in ture de 12 ore), iar aparatele foto achizitionate au fost folosite de personalul sucursalei cu atributiuni de serviciu de monitorizare si urmarire a diverselor activitati precum si certificare a anumitor lucrari. De asemenea, televizorul a fost necesar pentru utilizarea acestuia in cadrul teleconferintelor. Astfel, justificarea achizitiilor televizorului si aparatelor foto o reprezinta utilitatea acestora pentru bunul demers al activitatii sucursalei.

9. Taxa pe valoarea adaugata ajustată urmare a cedarii unor obiective de natura mijloacelor fixe cu titlu gratuit - punctul 4.3.1 „Sediul central”, punctul 4.3.2 „Sucursale”, subpunctele 10 „Sucursala .X.” si 11 „Sucursala .X.”

Societatea contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea de obligatii suplimentare de TVA in suma de .X. lei, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente, in baza urmatoarelor argumente:

Interpretarea conform careia dispozitiile referitoare la cheltuielile nedeductibile din titlul ce reglementeaza calculul profitului impozabil ar fi aplicabile pentru deducerea TVA este contrara dispozitiilor legale, abuziva si fara temei legal.

Conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Codul Fiscal, coroborat cu pct.45 alin.2) si pct.46 alin.1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal reiese ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor realizate poate fi exercitat daca bunurile/serviciile achizitionate sunt destinate pentru realizarea de operatiuni cu drept de deducere si beneficiarul detine o factura care sa contina toate informatiile prevazute de art.155 alin.19) din Codul Fiscal, legislatia de TVA neimpunând nicio conditie suplimentara privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, precum cele mentionate de organele de inspectie fiscala.

Conform Decretului nr.40/1989 emis de Consiliul de Stat al R.S. Romania pentru aprobarea inceperii executiei la obiectivele de investitii din respectivele zone, Decretului de aprobare nr..X. privind obiectivul de investitii .X. (constructia barajului), Decretului nr.299/1985 privind obiectivul de investitii "*Amenajarea .X. .X. pe sectorul .X.-.X.*", societatea nu ar fi putut sa realizeze respectivele amenajari hidroenergetice din zonele geografice vizate (Jud. .X. pentru punctul A de mai sus, Jud. .X. pentru punctul B de mai sus si Jud. .X. pentru punctul C de mai sus) si deci, sa realizeze activitati economice, decat cu stramutarea stabilimentelor de interes social in beneficiul autoritatilor locale.

Astfel, societatea isi pastreaza dreptul de deducere a TVA in cazul stramutarii stabilimentelor de interes social, intrucat acestea au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile desfasurate de societate, conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Codul fiscal.

Conform art.145 alin.3), art.128 alin.8) lit.e) din Codul Fiscal, pct.6 alin.14) lit.c) din Normele Metodologice nu vor fi incadrate in aceasta categorie orice gratuitati acordate altor persoane, daca nu exista nicio legatura cu desfasurarea in conditii optime a activitatii economice.

De asemenea, legislatia de TVA a fost modificata prin OUG nr..X. astfel incât acordarea in mod gratuit de bunuri sa nu fie considerata livrare de bunuri daca este efectuata in scopuri generale, legate de desfasurarea activitatii economice si nu doar in scop de reclama sau in scopul stimulării vanzarilor, iar respectivele stramutari de stabilimente de interes social au un impact deosebit pentru activitatea .X. a societatii, intrucat aceasta a fost obligata chiar de autoritatile locale sa construiasca in alta parte aceste stabilimente pe care ulterior sa le cedeze cu titlu gratuit in beneficiul acestora pentru exproprierea terenurilor respective.

Astfel, construirea si cedarea stabilimentelor conditioneaza însăși desfășurarea activitatii economice a societatii in zonele respective, iar societatea indeplineste conditia de substanta impusa de legislatia de TVA pentru deducerea TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii realizate pe durata construirii obiectivelor de interes social, acestea fiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, care dau drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor.

Refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor necesare construirii pe un alt amplasament a acestor obiective in vederea efectuarii amenajarilor hidroenergetice nu are temei legal, fiind incalcat principiul neutralitatii TVA, prin stabilirea in sarcina Societatii a unei sarcini fiscale nejustificate.

În cazul C-465/03 Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz (Kretztechnik), cazul C-16/00 Cibo Participations S.A. v. Directeur Regional des Impots du Nord-Pas-de-Calais (Cibo), cazul C-98/98 Commissioners of Customs & Excise and Midland Bank pic (Midland Bank,) cazul C-408/98 Abbey National pic against Commissioners of Customs and Excise (Abbey National), cazul C-437/06 Securenta Gb'ttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Gb'ttingen și cazul C-29/08 Skatterverket v. AB SKF (AB SKF), pentru achizitia de bunuri si servicii care nu au legatura directa si imediata cu tranzactii de vanzare pentru care TVA este deductibila, dar pentru care costul acestor bunuri si servicii este inclus in costurile generale ale persoanei impozabile, se considera ca achizitiile respective de bunuri si servicii au o legatura directa si imediata cu afacerea derulata de aceasta persoana impozabila, vazuta ca un intreg.

Referitor la Drumul Județean .X., urmare a inundarii unei mari portiuni din drumul existent după executia lucrarilor la baraj, prin Decretul Consiliului de Stat nr..X. s-a prevazut devierea tronsonului de drum aferent amprizei barajului si lacului de acumulare, plus tronsoanele de racordare, amonte si aval, corespunzatoare cotelor drumului din noul amplasament (drumului denivelat), iar legatura directă între cedarea stabilimentelor de interes social cu titlu gratuit in beneficiul autoritatilor locale si desfasurarea activitatii economice a societati, în condițiile în care societatea detinea drumul in patrimoniu sau, societatea avea obligatia de a efectua intretinerea periodica, ceea ce implica resurse financiare considerabile, pe care societatea nu le mai putea finanta ca urmare a reducerii programelor anuale de investitii.

Prevederile legislatiei de TVA referitoare la ajustarea TVA dedusa initial nu sunt aplicabile situatiei existente, întrucât bunurile nu sunt utilizate pentru alte scopuri decat activitatile economice ale societatii, iar societatea nu ar putea sa-si construiasca respectivele amenajari hidroenergetice si deci, sa realizeze activitati economice, decat daca respectivele stabilimente sunt cedate conform art.128 alin.8) lit.e) in beneficiul primariilor.

10. Taxa pe valoarea adaugata aferenta depasirii plafonului de 2% din fondul de salarii stabilită la .X.

Contestatară precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit neîntemeiat și nelegal TVA suplimentară în sumă de .X. lei, pentru:

- *Sediul central* - aferență depășirii limitei privind cheltuielile sociale care constituie operațiune asimilată unei livrări de bunuri și se impune colectarea TVA;
- *Sucursala .X.* - urmarea depășirii la nivelul sucursalei a cotei de 2% raportată la fondul de salarii constituit și ținând cont de faptul că pentru aceste cheltuieli s-a

exercitat dreptul de deducere a TVA, se va avea în vedere la nivelul centralei depășirea cotei de 2% și implicit regularizarea TVA pentru cheltuielile care depășesc plafonul de deductibilitate.

Societatea contestatară precizează că:

Potrivit prevederilor contractului colectiv de muncă analizat de organele de inspecție fiscală, societatea nu acordă bunuri salariaților ci, sunt acordate ajutoare în bani cu precădere în limita a .X. lei și în cazuri excepționale sunt decontate sume fără TVA (de exemplu, ajutoare naștere, înmormântare, ajutor de deces, ajutor de boală, de .X. în cuantum de .X. lei și de .X. în cuantum de .X. lei);

- prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt relevante pentru situația de față întrucât art.128 alin.9) din Codul fiscal nu are litera f) și se referă la perioada .X. - .X./2012 (perioada supusa inspectiei fiscale) la livrări intracomunitare de bunuri. În plus, pct.7 alin.5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se referă la perioada .X. - .X./2012 și la persoanele care acționează în calitate de mandatar, ceea ce nu este cazul în situația de față.

11. TVA nedeductibila aferenta garantiilor evidentiate pe facturile reprezentand prestari de servicii constructii montaj inainte de .X. stabilită la .X.

Societatea contestatara precizează că obligatiile suplimentare de TVA in suma de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală, la care se adauga obligatiile fiscale accesorii aferente garantiilor evidentiate pe facturile reprezentând prestări de servicii constructii montaj înainte de .X., au fost stabilite în mod eronat, in baza urmatoarelor argumente:

.X.a pus la dispozitia organului de inspecție fiscală ordinele de plata, precum si cele de compensare aferente sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adaugata deductibila aferenta garantiilor evidentiate pe facturile de prestari de servicii constructii montaj inainte de .X..

S-a prezentat organelor de inspecție fiscală și „*Situatia privind modul de incasare a garantiilor de buna executie pe facturi*” nr..X./2013 ce cuprinde toate facturile primite reprezentând prestări de servicii constructii montaj, atât înainte de .X., cât si după aceasta dată, precum si platile efectuate (prin ordine de plata si ordine de compensare) din care rezulta exact facturile achitate, precum si luna achitării.

Astfel, susține că a achitat in perioada .X./ - .X./ 2009 contravaloarea sumei de .X. lei (si nu doar a sumei de .X. lei cum au stabilit organele de inspecție fiscală) reprezentand garantii retinute pe facturile de lucrari de construcții montaj emise înainte de .X., pentru care, potrivit bazei legale invocate de organele de inspecție fiscală avea dreptul exercitării deducerii TVA la data platii, fapt pentru care suma suplimentara de TVA in cuantum de .X. lei a fost stabilita eronat de organele de inspectie fiscala.

12. TVA aferenta lucrarilor de constructii-montaj in regim de simplificare stabilită la .X., .X. și .X.

Societatea contestatară precizează că organele de inspectie fiscala au stabilit în mod eronat ca nu are dreptul de a deduce TVA aferenta serviciilor de constructii-montaj facturate cu TVA in anul .X. in baza urmatoarelor considerente:

Bugetul de stat nu a fost prejudiciat, intrucat plata TVA a fost efectuata de catre prestatorul serviciilor de constructii montaj, chiar daca societatea nu a inregistrat TVA prin mecanismul taxarii inverse. Astfel, in conditiile in care prestatorul a colectat TVA si societatea a dedus TVA, impactul asupra bugetului de stat a fost neutru. Contestatară prezintă în susținere Decizia nr..X./2008 a Curtii de Apel .X. emisă într-o speta similara prin care s-a decis că în măsura în care a fost achitată taxa pe valoarea adăugată la bugetul de stat accesoriile au fost reținute eronat în sarcina contestatarei.

În aceste conditii bugetul de stat beneficiaza de o îmbogățire injusta întrucat, pe de o parte, furnizorul a colectat TVA, a platit-o la bugetul de stat si, in prezent, se află in imposibilitatea de a o reversa (avand in vedere scurgerea termenului de prescriptie), iar pe de alta parte beneficiarul se afla in imposibilitatea de a deduce sumele respective.

D. CONTRIBUTII DE ASIGURĂRI PENTRU ȘOMAJ RETINUTE DE LA ASIGURATI

Societatea contestatară precizează că sporurile si alte adaosuri la salariul de baza nu trebuie incluse in baza de calcul a contributiei individuale de asigurari pentru somaj pentru anul .X., avand in vedere urmatoarele aspecte:

- potrivit art.14 al HG nr.174/2002, baza lunara de calcul este reprezentata de salariul de baza lunar brut, la care se adauga drepturi salariale ce fac parte din salariul de baza conform actelor normative.

In anul .X., sporurile aditionale la care au dreptul salariatii sunt detaliate si reglementate in Contractul Colectiv de Munca la nivelul ramurii energie electrica, termica, petrol si gaze pe anul 2006 si de Contractul Colectiv de Munca al societatii .X., precum si contractele de munca individuale.

Conform art.1 alin.2) din Legea nr.24/2000 și art.1 alin.1) din Legea nr.130/1996, art.11, art.112 alin.1, art.248 alin.3 din Legea nr.53/2003, HG 174/2002, precum si raspunsului primit din partea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Directia .X., din data de .X., la o adresa ce solicita clarificarea tratamentului fiscal al anumitor sume primite de angajati, unde se menționează că „*sintagma "potrivit legii" folosita de Codul fiscal insemna faptul ca intra sub incidenta prevederilor articolului respectiv numai acele sume care sunt reglementate prin acte normative de forta juridica a legii si in cuantumul stabilit prin acestea. Ca urmare, prevederile articolului nu se aplica sumelor prevazute in contractul colectiv de munca, intrucat acesta este opozabil numai partilor semnatare, nefiind opozabil erga omnes*”, indemnizatiile, sporurile, precum si alte adaosuri prevazute in Contractul Colectiv de Munca al Societatii si contractele individuale de munca incheiate cu angajatii, au fost acordate

salariatilor in plus fata de salariul de baza si, prin urmare, nu ar trebui sa fie incluse in baza de calcul a contributiei de asigurari pentru somaj, intrucat nu fac parte din salariul de baza „*potrivit actelor normative*” asa cum era mentionat in HG nr.174/2002, valabila pe parcursul anului .X..

- incepand cu data de .X., au intrat in vigoare prevederile HG 149/2008 care prin art.1 pct. 2 sunt aduse modificari la art.14 alin.1) lit.a) al HG nr.174/2002, fiind prevazut un mod nou si mai larg de stabilire a bazei de calcul pentru contributia individuală de asigurari pentru somaj, fapt pentru care incepand cu .X., vointa legiuitorului a fost de a include expres in baza de calcul si drepturile salariale prevazute de contractele colective sau individuale de munca, tocmai pentru ca, inainte de modificarea acestui articol, baza de calcul nu a acoperit aceste sume suplimentare.

Astfel, incepand cu anul 2008, s-a considerat in calculul bazei de impunere si aceste indemnizatii, sporuri si alte adaosuri acordate salariatilor in baza Contractului Colectiv de Munca si a contractelor individuale de munca, fapt constatat si de organele de inspectie fiscala din cadrul inspectiei fiscale, pentru perioada .X./2008 - .X./ 2012.

Mai mult, in conditiile in care norma legala ce dispunea includerea in baza de calcul a contributiei individuale de somaj a diverselor sporuri conferite fie in temeiul unor acte normative, fie in temeiul contractelor de munca a intrat in vigoare incepand cu data de .X./2008, aplicarea noului text legislativ la o situatie anterioara de catre inspectorii fiscali incalca in mod flagrant principiul neretroactivitatii legii, aspect de natura sa atraga desfiintarea actelor administrativ fiscale emise in cauza ca nelegale.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportului de inspectie fiscala nr..X./2014, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Constatari la centrală

1. Din analiza contractelor încheiate cu principalii beneficiari, a facturilor, precum și a situațiilor costurilor de producție și ale costurilor de livrare lunare, s-a constatat că în perioada .X., pentru unii dintre clienții, din piața consumatorilor concurențiali, cum sunt S.C .X. S.R., S.C..X. S.R.L, .X. (.X.), S.C. .X. S.A., S.C .X. S.A., S.C. .X. .X. S.A. etc., .X. - sediul central, a facturat energie electrică sub costul de livrare din lună (în pierdere) diminuând astfel veniturile, profitul și implicit impozitul pe profit, dar și taxa pe valoare adăugată colectată.

Analizând costurile de producție s-a constatat că acestea variaua de la o lună la alta în funcție de factorii climatici (perioade ploioase sau perioade

secetoase) sau perioade de reparații capitale care scoteau temporar din funcțiune obiectivul respectiv.

Ca urmare, a rezultat că .X. a produs energie electrică la costuri relativ scăzute, valoarea costurilor de producție fiind majorată prin achiziția de energie scumpă de la SC .X. SA, SC .X. SA și Complexul .X., exemplu fiind Contractele nr..X. și .X. încheiate cu .X. și, respectiv .X. aparținând S.C. .X. S.A unde prețurile de achiziție și cantitatea de energie electrică achiziționată au fost dictate de Ministerul Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri, prin note interne.

Diferențele rezultate între prețurile înscrise pe factura, pentru energia electrică livrată la consumatorii eligibili și costul de livrare sunt:

- pe anul 2006 - .X. lei și TVA în suma de .X. lei;
- pe anul 2007 - .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei;
- pe anul 2008 - .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei;
- pe anul 2009 - .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei;
- pe anul 2010 - .X. lei cu TVA în suma de .X. lei;
- pe anul 2011 - .X. lei cu TVA în suma de .X. lei;
- pe perioada .X./2012 – .X./2012 – .X. lei, cu TVA în suma de .X. lei.

Pentru diferențele constatate ce au avut ca efect fiscal diminuarea profitului și, respectiv a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală, au solicitat note explicative.

Din Nota explicativă înregistrată sub nr..X./2013 nu au rezultat clar motivele pentru care .X. a vândut pe piața concurențială energie electrică la un preț mai mic decât costul de livrare.

Din Nota explicativă, înregistrată sub nr..X./2013, dată de directorul economic, au rezultat următoarele explicații *“dacă ne gasim într-o perioadă cu ape mari, de regulă primăvara când volumul de precipitații este mare și se topesc totodată și zăpezile, costul de livrare este mic deoarece ponderea cea mai mare o are costul de producție al capacităților hidro și în mică măsură costul de achiziție al energiei de la ceilalți furnizori.*

Dacă este o perioadă secetoasă de saptamâni sau luni calendaristice atunci cantitatea de energie hidro este mica și pentru a onora contractele încheiate, .X., este nevoită să achiziționeze energie de la ceilalți furnizori de energie la un cost mult mai mare.”

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor art.7 alin.(1) și (26), art.10 alin.(1) și (2), art.11 alin.(1) și (2), art.19 alin. (1) și art.137 alin.(1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23, pct.24 și pct.25 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, prin utilizarea metodei comparării prețurilor, la recalcularea valorii de vânzare a energiei până la nivelul valorii costului de livrare, lunar, stabilit de către societate.

Pe de altă parte, s-a avut în vedere, în aceeași perioadă, și contractele de vânzare-cumpărare încheiate de .X., în calitate de furnizor, cu alte societăți comerciale în calitate de beneficiari și pentru care s-au emis facturi care vizau aceleași tranzacții, respectiv furnizare de energie electrică, unde prețul de livrare (de vânzare) este peste costul de livrare, deci vânzarea a fost efectuată cu o

marjă de profit, marjă care variază în funcție de client și de luna calendaristică (de la .X. la .X. procente așa cum s-a analizat cazurile S.C. .X. S.A și S.C. .X. S.A..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat tratament preferențial unor consumatori de pe piața concurențială, cu impact major asupra rezultatului final al exercițiilor financiar-contabile din perioada supusă verificării și în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.23, pct.24 și pct.25 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cât și prevederile legislative ulterioare, s-a stabilit o diferență de **venituri impozabile în sumă de .X. lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei**, diferență ce va fi luată în calculul impozitului pe profit general.

2. Cheltuielile cu onorarii avocați înregistrate în perioada .X. – .X./ 2012, în sumă totală de **.X. lei**, defalcate pe ani astfel:

2006	.X. lei
2007	.X. lei
2008	.X. lei
2009	.X. lei
2010	.X. lei
2011	.X. lei
Ian -.X./ 2012	.X. lei

au fost încadrate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

S-a constatat că .X. are următoarele categorii de litigii:

- Litigii cu sindicatele – litigii de muncă;
- Litigii având ca obiect terenuri – acțiuni în revendicare, cereri întemeiate pe dispozițiile Legii nr.10/2001, despăgubiri pentru exproprierile realizate în .X., pentru lucrarea de interes național "Amenajarea .X. a râului .X. pe sectorul .X.";
- Litigii având ca obiect prețentii rezultate din contracte comerciale;
- Litigiile cu Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei ("ANRE").

Din verificări a rezultat că societatea deține compartiment juridic bine reprezentat (2006 – .X. juristi; .X. – .X. juristi; 2008 – .X. juristi; 2009 – .X. juristi; 2010 – .X. juristi; 2011 – .X. juristi; 2012 – .X. juristi) care este capabil să reprezinte societatea în toate procesele, externalizarea serviciilor de asistență .X. aducând de fapt pierderi societății.

3. Cheltuieli cu monitorizarea presei audio și scrise, în sumă totală de **.X. lei**, defalcate pe ani astfel:

Anul 2006	.X. lei
Anul 2007	.X. lei
Anul 2008	.X. lei
Anul 2009	.X. lei
Anul 2010	.X. lei

Anul 2011 .X. lei
Anul 2012 .X. lei

TOTAL .X. lei

S-a constatat că .X. a încheiat Contractul nr. .X. cu SC .X. SRL având ca obiect monitorizarea presei scrise și audio în format electronic- zilnic și lunar în format tiparit cu durata de .X. luni de zile de la data încheierii, la un preț de .X. euro/lună. Rapoartele lunare de monitorizare nominalizează publicațiile în care apar articole despre .X. grupându-le ca favorabile, nefavorabile și neutre sau câte sunt informative, câte material de opinie etc.. Raportul de monitorizare radio-TV cuprinde aceleași informații, precum și monitorizarea știrilor și talk-showurilor în ceea ce privește compania ca entitate .X. sau reprezentanții acesteia.

Deși societatea nu a prezentat și alte contracte sau acte adiționale la Contractul nr. .X., relația dintre .X. și SC .X. SRL apare în documente și înregistrările contabile de la începutul anului 2006 până la data de .X./2012, deci peste cele 5 luni calendaristice, prevăzute în contract cheltuielile înregistrate fiind în sumă totală de .X. lei, din care cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

De asemenea, pe anul 2006, .X. a înregistrat relații cu SC .X. SRL fără a prezenta contract pentru această perioadă, în sumă de .X. lei.

Având în vedere ca monitorizarea presei nu conduce la realizarea de venituri sau la îmbunătățirea activității, precum și pentru faptul că nu a existat un contract încheiat între părți pentru anul 2006, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei la calculul profitului impozabil.

4. Cheltuieli cu tiparirea unui Buletin Informativ .X. facturate de SC .X.SRL.

S-a constatat că în anul .X. a fost încheiat Contractul de prestari servicii nr. .X. cu SC .X.SRL având ca obiect realizarea, machetarea și tipărirea unui Buletin Informativ al .X., în valoare de .X. lei plus TVA, pe perioada trimestrul II .X.- trimestrul .X. 2008.

Deoarece realizarea acestui buletin informativ nu a condus la realizarea de venituri fiind așa cum îl prezintă și numele doar „informativ” organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

5. Cheltuieli cu prestările de servicii privind abonamente la ziare facturate de SC .X. SA în sumă de .X. lei.

S-a constatat că în anul 2006 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei din care prestarea de servicii în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru care societatea nu a prezentat contractul și lista de publicații și nici alte documente justificative, aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

6. Cheltuieli cu prestările de servicii privind abonamente la ziare înregistrate în baza facturilor emise de SC .X. SRL în sumă de .X. lei,

S-a constatat că în perioada .X. societatea a avut relații cu SC .X. SRL. Din factura nr. .X./2008 a rezultat existența unui Contract nr..X./2008 care nu a fost prezentat și că “prestarea” a constat în livrarea de abonamente la ziare.

Deoarece această cheltuială nu a condus la obținerea de venituri impozabile și societatea nu a prezentat contractul și lista de publicații și nici alte documente justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

7. Cheltuieli cu prestarea serviciilor privind managementul resurselor umane, analiza, evaluarea și ierarhizarea posturilor din cadrul .X..

În anul .X. s-a încheiat Contractul nr..X. cu SC .X. SRL pentru o perioadă de trei luni, în valoare de .X. lei din care .X. lei TVA în baza căruia societatea a înregistrat cheltuieli pe perioada .X.

Din documentele prezentate, respectiv facturi, fișa furnizorului și jurnalul de cumpărări a rezultat că .X. a avut relații cu SC .X. SRL din luna .X..

Astfel, în anul .X. societatea a înregistrat facturi în suma de .X. lei din care **.X. lei** prestarea de servicii și .X.

lei TVA. Ca documente justificative au fost prezentate rapoartele întocmite de SC .X. SRL care cuprind date referitoare la aspecte economice și juridice ale analizei muncii – posturi și funcții de execuție și de conducere, documentele de exprimare a structurii organizatorice a .X., evaluarea managementului resurselor umane pentru executivul .X. etc.. De asemenea, aceste rapoarte prezintă diverse informații privind R.O.F-ul, fișa postului, organigrama societății, clasificarea compartimentelor după diverse criterii etc..

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil deoarece nu s-au produs modificări de natură reducerii personalului sau a veniturilor salariale ci, dimpotrivă atât numărul de salariați (2006 – .X. salariați; .X. – .X. salariați; 2008 - .X. salariați; 2009 – .X. salariați; 2010 – .X. salariați; 2011 – .X. salariați; 2012 – .X. salariați), cât și veniturile obținute de aceștia au crescut în această perioadă.

În anul 2008 societatea a înregistrat tranzacții în sumă de .X. lei din care **.X. lei** prestarea de servicii și .X. lei reprezentând TVA, pentru care nu s-a prezentat contract.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil deoarece nu s-au produs modificări de natură reducerii personalului sau a veniturilor salariale ci, dimpotrivă atât numărul de salariați cât și veniturile obținute de aceștia au crescut în această perioadă.

8. Cheltuieli cu remunerațiile persoanei fizice .X. – manager la .X. – centrală executiv

S-a constatat că în perioada .X.- .X./ 2012, în baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor .X. au fost numiți managerii (directorii generali). Numirea

acestora s-a efectuat în baza Ordinelor Ministrului Economiei și Comerțului și a hotărârilor Adunării Generale a Acționarilor prin încheierea unor contracte de management sau mandate.

Din verificarea contractelor de management și de mandat a reieșit că în baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr...X. emisă în temeiul Ordinelor Ministrului Economiei și Comerțului nr..X./2001, nr..X./2005, nr..X./2005, nr..X./2005, nr..X./2005, nr..X., nr..X. și nr..X., numitul .X. a fost desemnat ca Director General al .X. pentru o perioadă de 4 (patru) ani începând cu data semnării și cu o indemnizație de .X. lei.

La data de .X./2008 s-a încheiat un nou contract de mandat FN în baza Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr..X./2008 prin care s-a stabilit o .X. indemnizație pentru Directorul General .X. în sumă de .X. lei pentru o perioadă de .X. (.X.) ani, care potrivit anexei nr.3.1 și 3.2 la contractul încheiat în data de .X./2008, va fi achitată începând cu data de .X./2008 dată care excede contractului de mandat.

Astfel, remunerația totală acordată Directorului General în luna .X./ 2008 în sumă de .X. lei nu are bază legală, motiv pentru care organele de inspectie fiscală au calculat diferența dintre remunerația aferentă vechiului contract de management - .X. lei și remunerația acordată în luna .X./ 2008 de .X. lei ca fiind nedeductibilă fiscal. (.X. lei – .X. lei = .X. lei)

De asemenea, s-a constatat că la data de .X./2009 s-a încheiat Actul adițional nr..X./2009 la contractul de mandat din data de .X. în baza Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr..X./2009, prin care societatea pune în aplicare prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.135/2008 și a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.222/30.12.2008 pentru modificarea art.3¹ alin.(1) din Ordonanța de Urgență nr.79/2008 privind măsuri economico – financiare și unele măsuri referitoare la remunerarea conducătorilor și adjuncților în instituțiile centrale și locale pentru perioada .X. diminuând remunerația Directorului General la nivelul indemnizației lunare acordate prin lege pentru funcția de secretar de stat.

Prin același act adițional Directorul General .X. este revocat din funcție începând cu .X./2009 și se elimină o serie de facilități prevăzute în anexa nr.4 la contractul de mandat.

Din documentele prezentate de societate pentru perioada verificată, au fost constituite diferite comisii ca de exemplu: comisia pentru obținerea certificatelor de atestare a drepturilor de proprietate asupra terenurilor aflate în administrarea .X., comisia de negociere pentru selectarea consultantului, a investitorilor și negocierea condițiilor privind înființarea societății comerciale pentru realizarea obiectivului .X., comisia pentru organizarea concursului profesional X. Membrii comisiilor au încasat de la .X. diverse sume sub formă de venituri suplimentare. La aceste venituri suplimentare au fost calculate și virate impozitele și contribuțiile legale.

Astfel, s-a constatat că în perioada .X., din aceste comisii a făcut parte și persoana fizică .X. care, la data respectivă, deținea funcția de Director General

conform contractului încheiat în data de .X./2008 și ulterior, începând cu data de .X./2009 funcția de Director General Adjunct.

Prin participarea în aceste comisii a încălcat prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr..X./2008 privind unele măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, cu aplicabilitate de la data de .X./2009, care, la art.IV alin.(1) prevede că „unica formă de remunerare a conducătorilor și adjuncților unităților aflate în subordinea, sub autoritatea, în coordonarea Guvernului, ministerelor o reprezintă o sumă egală cu indemnizația prevăzută de lege pentru funcția de secretar de stat din ministere”, motiv pentru care organele de inspectie fiscală au constatat că aceste sume nu sunt deductibile fiscal.

Astfel, **în anul 2009, persoana fizică .X. în calitate de Director General/Director General Adjunct a încasat venituri brute suplimentare în sumă de .X. lei** din participarea la comisia pentru obținerea certificatelor de atestare a drepturilor de proprietate asupra terenurilor aflate în administrarea .X., pentru participarea la comisia de negociere pentru selectarea consultantului, a investitorilor și negocierea condițiilor privind înființarea societății comerciale pentru realizarea obiectivului .X., Premiu pentru organizarea concursului profesional X.

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil având în vedere că suma de .X. lei excede contractul de mandat, iar suma de .X. lei a fost achitată cu încălcarea prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.222/30.12.2008 privind unele măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici.

9. Cheltuieli sociale cu deductibilitate limitată, la nivel de centrala-Consolidat

S-a constatat ca .X. – Centrala a înregistrat în evidența contabilă pentru perioada 2006 - .X./2012, cheltuieli sociale în contul .X. ".X." în sumă totală de .X. lei.

Având în vedere că în perioada .X. - .X./2012 .X. a realizat un fond de salarii în sumă de .X. lei căruia îi corespunde un fond social deductibil de 2% în sumă de .X. lei din suma înregistrată în contul .X. ".X." de .X. lei suma de .X. lei este nedeductibilă.

Societatea a înregistrat ca fiind cheltuieli deductibile suma de .X. lei și cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei.

Conform verificarilor si prevederilor legale s-au constatat cheltuieli sociale nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, rezultând, **la nivel .X. o diferență de .X. lei** (.X.- .X.) considerată cheltuiala nedeductibilă deoarece cheltuielile sociale deductibile sunt în suma de .X. lei și nu de .X. lei cât a dedus societatea.

Totodată, s-a constatat că bunurile acordate și/sau serviciile prestate în mod gratuit, potrivit limitelor și destinațiilor prevăzute de lege, cum sunt acțiunile

de sponsorizare, mecenat, protocol, cheltuielile social-culturale cu deductibilitate limitată și alte acțiuni stabilite prin lege, nu sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau cu prestările de servicii, încadrarea în plafoanele legale determinându-se pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că depășirea plafonului prevăzut de lege constituie operațiune asimilată livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată neluându-se în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin lege, acordate în numerar.

Taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă depășirii plafonului, se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru luna în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au analizat dacă societatea a respectat prevederile legale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv prevederile art.145 alin.1 și alin.3 și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, coroborate cu prevederile art.128 alin.4 și alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.7 alin.5 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din verificarea notelor contabile, jurnalelor și bilanțelor de verificare anuale pentru stabilirea cuantumului cheltuielilor sociale stabilite de societate, cât și sumele considerate de aceasta ca nedeductibile, nu s-a regăsit taxa pe valoarea adăugată colectată pentru partea de cheltuielă socială nedeductibilă de unde reiese că persoanele impozabile au drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru achizițiile destinate unor operațiuni ce au legătură cu activitatea economică și nu au drept de deducere a taxei în cazul în care achizițiile nu sunt efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la depășirea limitelor stabilite prin actele normative ce instituie acordarea acestora, din dispozițiile legale reiese că această operațiune este asimilată cu livrarea de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit **taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.**

10. De asemenea, la nivelul centralei .X. s-a constatat că a înregistrat în perioada 2006-sem..X. .2012, **cheltuieli sociale**, în contul .X. ".X." în suma totală de .X. lei.

Având în vedere că în perioada .X.-X.– Centrala a realizat un fond de salarii în suma de .X. lei caruia îi corespunde un fond social deductibil de 2% în suma de .X. lei rezulta că diferența de .X. lei (.X. - .X.) este cheltuielă nedeductibilă.

Sinteza constatărilor fiscale privind cheltuielile nedeductibile fiscal la impozitul pe profit, la nivel de centrala: .X. lei:

- Perioada 2006 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei
- Perioada 2007 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei
- Perioada 2008 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei
- Perioada 2009 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei.
- Perioada 2010 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei
- Perioada 2011 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei .
- Perioada 2012/sem.I – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei

Constatari la sucursale

În prezenta decizie noțiunea de Sucursala .X.a fi uzitată cu denumirea de SH.

1. Cu privire la prestările de servicii ce au ca obiect transport persoane cu autovehicule închiriate cu deservent pentru persoane cu funcții de conducere (director general, director tehnic, director economic, șefi servicii, șefi birou, personal IT etc.), s-a constatat că:

.X.a înregistrat facturi de prestări servicii privind transport persoane, emise de catre SC .X. SA, în calitate de prestator, în baza Contractelor de prestări servicii transport, respectiv contractul nr..X. și contractul nr..X. de prestări de servicii transport persoane și întreținere drumuri, în sumă totală de .X. lei, încheiate de .X., prin .X., în calitate de achizitor cu furnizorul intern SC .X. SA, în calitate de prestator, pe perioada 2005-2009 si respectiv, pe perioada .X..

Prețul total inițial convenit pentru îndeplinirea contractului nr..X. a fost în sumă de .X. lei, echivalentul a .X. euro, fără TVA, ulterior, pretul total al contractului convenit de părți a fost suplimentat cu suma de .X. lei, prin acte aditionale.

Conform art.2 din contract, SC .X. SA se obligă să-i presteze beneficiarului .X. "*Servicii de transport și asigurarea întreținerii drumurilor la centralele din cadrul .X., dezăpezirea drumurilor, degajarea drumurilor în urma prăbușirii anrocamentelor din versanți, căderi de copaci și alte lucrari accidentale*".

Obiectul contractului nr..X./2009 îl reprezintă asigurarea de către .X. SA a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X. - .X. prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat, neprogramat sau din cadrul lucrărilor de investiții, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrări, în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract. Prețul total convenit pentru îndeplinirea contractului nr..X. a fost stabilit în sumă de .X. lei, fără TVA, la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei.

Astfel, s-a constatat că din suma totală de .X. lei, fără TVA, reprezentând total prestări servicii transport persoane cu autovehicule închiriate cu deservent,

facturate de SC .X. SA pentru perioada .X.-X./ 2012, **pentru suma de .X. lei**, defalcată pe ani, astfel:

2007 = .X. lei,

2009 = .X. lei

2010 = .X. lei

2011= .X. lei,

2012/semestrul I = .X. lei nu sunt justificate prestarile de servicii transport persoane efectuate zilnic cu autovehiculele ce au deservit personalul de conducere (directori, șefi serviciu, specialiști IT etc.). Facturile de prestări servicii transport persoane cu funcții de conducere prezintă la rubrica "*Denumire produse*" mențiunea "*prestății transport .X.*" și valori preluate din documente conexe denumite "*Situația realizărilor pentru luna cu autovehiculele care au deservit .X. în baza contractelor nr..X. și .X.*", fără ca reprezentanții sucursalei să poată justifica în toate cazurile numărul de km parcurși cu autoturismele respective și dacă deplasările au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei .X..

Autoturismele închiriate cu deservent de la SC .X. SA ce stau la dispoziție și sunt folosite zilnic de persoanele de conducere ale .X., respectiv de persoane cu funcții de conducere care își desfășoară activitatea numai la sediul sucursalei din .X., excluzând persoanele cu funcții de conducere care își desfășoară activitatea în secțiile de exploatare .X., .X. și .X., pe parcursul perioadei verificate sunt: .X., .X., .X., .X., .X., .X..

S-a constatat că Sucursala .X. .X., în perioada .X. – .X./ 2012, dispunea de un parc auto propriu și avea .X. (.X.) conducători auto angajați cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, din care .X. conducători auto au stat în permanență, la dispoziția persoanelor cu funcții de conducere (director general, director tehnic, director economic, șefi servicii, șefi birou, personal IT etc.) aflate la sediul Sucursalei .X., situat în localitatea .X., str..X. nr..X..

Totodata, s-a constatat că sucursala deținea în patrimoniu, în perioada .X.-X./ 2012, mai multe autovehicule (autoturisme, autoutilitare, microbuze) destinate transportului de persoane și transportului mixt (bunuri și persoane), astfel:

Total autovehicule/ .X.-sediul / .X./ sectii expl.

- per. 2007	.X.	.X.	.X.
- per. 2008	.X.	.X.	.X.
- per. 2009	.X.	.X.	.X.
- per. 2010	.X.	.X.	.X.
- per. 2011	.X.	.X.	.X.
- per. 2012/I	.X.	.X.	.X.

Pentru amenajarea hidroenergetică .X. ce cuprinde: lacurile de acumulare .X., .X., .X., .X., .X., secția de exploatare .X., dispecerat etc., conducerea sucursalei .X.a justificat utilizarea autovehiculelor destinate transportului de persoane cu funcții de conducere, prin necesitatea deplasărilor pe distanțe mari, în zona muntoasă, situată la altitudine ridicată, în vederea unor

intervenții la captările secundare și aducțiuni secundare, respectiv un număr de .X. de captări secundare situate pe o arie extinsă.

De asemenea, sucursala a justificat utilizarea autovehiculelor destinate transportului de persoane cu funcții de conducere (șefi centrale .X.) și în cazul centralelor .X. din cadrul secției de exploatare .X. care include și centralele situate în localitățile .X. și .X., secției de exploatare .X. care include și centralele .X. situate în localitățile .X., .X. și .X. ce include și centralele .X. situate în localitățile .X., .X. și .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, din suma totală de .X. lei, reprezentând total prestări transport persoane cu funcții de conducere din cadrul Sucursalei .X. .X., suma de .X. lei este justificată de sucursală, diferența în sumă de .X. lei, fără TVA, nu este justificată, sucursala neputând justifica necesitatea și realitatea acestor prestări de transport persoane cu funcții de conducere aflate în sediul sucursalei .X., în condițiile în care avea la dispoziție parc auto propriu, cu personal angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată.

În timpul inspecției fiscale, sucursala nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realitatea, necesitatea și oportunitatea serviciilor de transport persoane prestate la sediul din localitatea .X., nu a putut demonstra în ce scop s-a efectuat transportul persoanelor cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei, precum și dacă aceste prestații transport persoane au fost destinate operațiunilor taxabile ale sucursalei .X. .X..

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de **.X. lei**, aferente perioadei .X.-.X./2012.

La .X. s-a constatat că s-au înregistrat cheltuieli cu prestări servicii cu autoturisme pentru compartimentele funcționale, pentru șefi secții exploatare, diriginți de șantier și compartiment investiții.

Din analiza comenzilor și a devizelor postcalcul care fundamentează modul de întocmire al facturilor a rezultat că autoturismele cu deservent închiriate de către .X. – .X. de la SC .X. S.A., (.X., .X., .X., .X., .X. etc.) au deservit, în special personalul din compartimentele funcționale ale sucursalei, în condițiile în care sucursala deținea un număr suficient de autoturisme (.X. autoturisme pe anul .X. din care un .X. locuri, .X. autoturisme pe anul 2008, .X. autoturisme pe anul 2009, .X. autoturisme pe anul 2010, .X. autoturisme pe anul 2011 și .X. autoturisme pe sem..X. 2012) aparținând propriului parc auto, utilizarea acestora fiind dovedită prin volumul cheltuielilor cu achiziția de combustibili, cu întreținerea și reparațiile auto, cu asigurările auto, cu serviciile de spălare auto, atribuirea numerelor de inventar a respectivelor autoturisme în Registrul mijloacelor fixe și Registrul numerelor de inventar și de existență F.A.Z-urilor și a foilor de parcurs din care rezultă numărul de Km parcurși.

Din explicațiile scrise ale reprezentanților sucursalei cu privire la stabilirea identității persoanelor din compartimentele funcționale deservite de autoturismele închiriate de la .X. S.A., precum și a funcțiilor deținute și atribuțiilor de serviciu ce

le revin, precum și devizele postcalcul care fundamentează sub aspect valoric modul de întocmire a facturilor emise de către .X. S.A. nu rezultă identitatea deservenților și a persoanelor deservite, funcțiile deținute persoanelor deservite, destinațiile în ceea ce privește rutele parcurse.

Astfel, a fost prezentată adresa nr..X./2013 înaintată de către Compartimentul .X. din cadrul sucursalei către reprezentanții acesteia, având anexate tabele cu informații asemănătoare celor ce rezultă din comenzi și devizele postcalcul, referitoare la numărul orelor de lucru facturate și a kilometrilor parcurși, numerele de înmatriculare ale autoturismelor închiriate și compartimentele deservite, o parte din aceste tabelele conținând informații care se referă la o dată ulterioară intervalului de timp când au fost facturate serviciile de transport (în cea mai mare parte aceste servicii au fost facturate în intervalul .X.), nu este menționată data de întocmire a acestora, identitatea și semnătura persoanei care le-a întocmit, iar pe de altă parte, simpla enumerare cu titlu general doar a compartimentelor funcționale și a funcțiilor deținute nu este suficientă pentru justificarea acestor cheltuieli.

Conform F.A.Z - urilor și foilor de parcurs analizate reiese că autoturismele aparținând propriului parc auto al .X., au fost conduse de angajați, deservind atât personalul din conducere, cât și cel din compartimentele funcționale și rețehnologizare, precum și de șefi de secție, ingineri, economiști etc., iar în ceea ce privește rutele parcurse, din punctul de vedere al destinației sunt asemănătoare cu cele parcurse de autoturismele puse la dispoziția personalului .X. - .X. de către SC .X. S.A.

Ca urmare, s-a constatat că nu reiese identitatea persoanelor beneficiare ale acestor prestări de servicii și nici destinațiile în ceea ce privește rutele parcurse, din analiza F.A.Z-urilor și foilor de parcurs aparținând autoturismelor propriului parc auto al Societății .X. - .X., poate fi stabilită identitatea deservenților și a persoanelor deservite, a funcțiilor deținute și implicit a atribuțiilor de serviciu, precum și destinațiile acestor autoturisme din punctul de vedere al rutelor parcurse.

În justificarea necesității și oportunității acestor cheltuieli reprezentând prestări servicii cu autoturisme facturate de către SC .X. S.A., reprezentanții sucursalei invocă activitățile de rețehnologizare și mentenanță care au necesitat o activitate intensă de transport a angajaților în șantier.

În ceea ce privește lucrările de rețehnologizare s-a constatat că acestea au fost asigurate de către Consorțiu extern format din societățile .X. și .X. (actual .X. în calitate de contractant. Conform pct.22 Instalare din înțelegerea contractuală nr..X. încheiată între .X. S.A. în calitate de beneficiar și Consorțiul extern .X., actual .X. în calitate de contractant, privind derularea Contractului .X. de pe Râul .X..

La pct.22.1.3.1 din contract se prevede *“Contractantul va asigura și va angaja pe șantier pentru instalarea lucrărilor, personalul calificat, semicalificat și necalificat necesar pentru executarea corectă și la timp a Contractului.[...]”*, pct.22.1.3.2 prevede *“Dacă nu se specifică altfel în Contract, Contractantul va răspunde de recrutarea, transportul, cazarea și masa forței de muncă locale sau*

din strainatate necesara pentru executarea Contractului si pentru toate platile aferente acestora” și pct 23.12 precizează “Contractantul va efectua instruirea personalului Beneficiarului pentru exploatarea, intretinerea si repararea Instalatiilor si Echipamentelor livrate de catre Contractant [...]”.

Din clauzele enunțate, reiese că, activitatea de re tehnologizare propriu-zisă nu s-a efectuat cu personalul .X. – .X., acesta fiind instruit pentru exploatarea, întreținerea și repararea Instalațiilor și Echipamentelor livrate și participând la efectuarea în bune condiții a Probelor preliminare punerii în funcțiune, a punerii în funcțiune și probelor de garanție, operațiuni care nu presupun deplasarea personalului pe șantier.

Prestările de servicii cu autoturisme sunt prevăzute în contractul de prestări servicii nr..X. din .X./2005, încheiat între părți, într-un mod indirect și cu titlu general, cu trimitere doar la o anexă în care nu este prevăzut decât bugetul anual alocat, obiectul contractelor de prestari servicii fiind de fapt lucrările de intervenții și reparații planificate și stabilite la începutul fiecărui an calendaristic în funcție de bugetul de venituri și cheltuieli aprobat de .X..

Ca urmare, nu s-au acceptat la deducere cheltuielile în suma de **.X. lei** (.X. lei+ .X. lei+ .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), având în vedere că sucursala nu a justificat necesitatea unor astfel de cheltuieli.

De asemenea, s-a constatat că:

- **în anul 2009**-lunile .X. și .X., .X. – .X., în calitate de locatar, a înregistrat în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..X./2009 încheiat cu SC .X. S.A., în calitate de locator, contravaloarea a două facturi, în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, reprezentând „**cv închiriere .X., luna .X., respectiv .X./2009**”.

Obiectul contractului îl constituie închirierea de către locator locatarului a unui autoturism marca .X., cu număr de identificare .X.. Din analiza Fișei de activități zilnice pentru autovehicule și a foilor de parcurs reiese ca autoturismul .X. având număr de înmatriculare .X. a deservit în mod direct persoana Directorului Sucursalei .X. – .X. sau indirect, prin conducatorul auto, la dispoziția și în directă subordine a Directorului .X.– .X., având ca destinații rutele parcurse între sediul Sucursalei din .X., sediul societății din .X., centralele .X. situate pe râul .X. și sediile altor sucursale.

S-a constatat că, în perioada verificată, sucursala avea un număr suficient de autoturisme în parcul auto propriu, iar din documentele analizate a rezultat că autoturismul .X. înmatriculat sub numărul .X., aparținând propriului parc auto, având atribuit în Registrul mijloacelor fixe și Registrul numerelor de inventar, numărul .X., serie sașiu .X., a deservit în mod direct persoana Directorului Sucursalei .X. – .X. sau indirect prin conducatorul auto la dispoziția și în directă subordine a Directorului .X.– .X., totalizând un număr de .X. km parcurși pe rutele dintre sediul Sucursalei din .X., sediul societății din .X., centralele .X. situate pe râul .X. și sediile altor sucursale.

Avand în vedere ca exista un numar suficient de autoturisme (.X.autoturisme) aparinand propriului parc auto al societatii .X. S.A. .X.-

Sucursala .X. spre a fi puse la dispozitie, precum și faptul prevederile contractului nu au precizări cu privire la scopul închirierii autoturismului (.X. .X.), nu se justifică necesitatea cheltuielilor cu închirierea autoturismului menționat astfel că, suma de **.X. lei** este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

- **în anul 2010** – lunile .X.-.X., .X. și .X.) și **în anul 2011** - S.C. .X. S.A. – Sucursala .X., în calitate de locatar, a înregistrat în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..X./2010 încheiat cu SC .X., în calitate de locator, contravaloarea a șase facturi, în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, respectiv a .X. facturi în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei reprezentând „**închiriere autoturism .X. serie motor .X. și autoturism .X. serie motor .X.**”.

Având în vedere că exista un număr suficient de autoturisme (.X. autoturisme) aparținând propriului parc auto al societatii .X.-.X.spre a fi puse la dispozitie, iar prevederile contractului nu fac precizări cu privire la scopul închirierii autoturismelor, nu se justifică necesitatea acestor cheltuieli astfel că, suma de **.X. + .X. lei** este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

- **în sem.I 2012**-lunile .X.-.X., .X. și .X./ .X. – .X., în calitate de locatar, a înregistrat în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..X./2010 și a Notei de negociere nr..X./2012 încheiate cu Societatea .X., în calitate de locator, contravaloarea a șase facturi, în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, reprezentând „**închiriere autoturism .X. serie motor .X. și autoturism .X. serie motor .X.**”, respectiv „**închiriat autoturism marca .X.**” pentru care au fost înregistrate două facturi în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei.

Întrucât exista un număr suficient de autoturisme (.X. autoturisme) aparținând propriului parc auto al societatii .X.-.X.spre a fi puse la dispozitie, prevederile contractului nu fac precizări cu privire la scopul închirierii autoturismelor, în lipsa unor informații sau precizari in ceea ce priveste locația și în a cui răspundere gestionară s-a aflat al doilea autoturism .X., numarul de inmatriculare al acestuia, identitatea si functia persoanei/persoanelor deservite, destinatiile parcurse si scopul acestora, cheltuielile cu inchirierea autoturismelor nu au fundamentare .X. reala, neputându-se proba oportunitatea și necesitatea reală a acestora, cheltuielile în sumă de **.X. lei** nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

La .X. s-a constatat că în data de .X./2009 s-a încheiat Contractul de locatiune de autovehicule nr..X. cu SC .X. SA pentru închirierea de catre .X.a unui autoturism marca .X. pe o perioada de .X. de luni – de la data semnarii contractului pana la data de .X./2012, pentru care va plăti o chirie lunară de .X. lei.

.X. a **achitat chirie** SC .X. SA în perioada .X./2010 -.X./2012, în condițiile în care parcul auto propriu a fost compus din .X. autovehicule. Din situația repartizării autoutovehiculelor pe utilizatori rezultă ca autoturismul închiriat a fost repartizat directorului de sucursală deși a deținut, în fiecare an, un numar de .X.

autoturisme la dispoziția personalului sucursalei, celelalte fiind repartizate directorilor adjuncți și secțiilor de exploatare.

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal.

La .X.s-a constatat că a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii privind transport persoane și bunuri, emise de către SC .X. SA, în calitate de prestator, în baza următoarelor contracte de prestări servicii/execuție de lucrări:

- nr..X. (cu perioadă de valabilitate .X./2005-.X./2009),
- nr..X. (cu perioadă de valabilitate .X./2010-.X./2010),
- nr..X. (cu perioadă de valabilitate .X./2010-.X./2010),
- nr..X.(cu perioadă de valabilitate .X./2011-.X./2011),
- nr..X.(cu perioadă de valabilitate .X./2012-.X./2014).

Aceste contracte, au avut ca obiect:

- lucrări de intervenții, întreținere și reparații, precum și efectuarea de servicii către beneficiar cu mijloace de transport auto, autospeciale și utilaje tehnologice proprii sau închiriate de către executant;
- asigurarea de către SC .X. SA a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X. –.X.prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat, neprogramat sau din cadrul lucrărilor de investiții, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrări, în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract, așa cum sunt descrise în anexele la contracte.

Facturile de prestări servicii de transport emise de SC .X. SA către .X. – .X. în perioada .X., în baza contractelor menționate mai sus au fost evidențiate în contul .X. "*cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane*". Organele de inspecție fiscală au constatat că din suma totală de .X. lei (exclusiv TVA) reprezentând total prestări servicii transport persoane/bunuri cu autovehicule închiriate cu/fără deservent, facturate de către SC .X. SA pentru perioada .X.-.X./ 2012, **suma de .X. lei** reprezintă prestări de servicii transport persoane, efectuate cu autovehiculele ce au deservit personalul de conducere (directori, șefi serviciu, personal IT etc.) de la sediul Sucursalei .X. (excluzând personalul de la secțiile de exploatare de la punctele de lucru).

S-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor întrucât:

- sucursala avea la dispoziție parc auto propriu, cu personal angajat (nr mediu/an de .X. conducători auto) cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, ce au stat, în permanență, la dispoziția persoanelor cu funcții de conducere (director general, director tehnic, director economic, sefi servicii, sefi birou, personal administrativ IT, etc.),
- sucursala deținea în patrimoniul, pe perioada verificată, un număr de .X. autovehicule (.X. autoturisme: .X., .X., .X., .X., .X., microbuze pentru transport persoane, autoutilitare transport mixt-.X., .X. și .X.), ce deserveau atât personal

cu funcții de conducere cât și personal .X. al .X., așa cum rezultă din foile de parcurs, fișele de transport și fișele de activitate zilnică pentru autovehicule, fapt pentru care nu se justifică cheltuielile înregistrate pentru transportul de persoane cu autoturisme puse la dispoziția personalului de conducere și a personalului .X. din cadrul .X. de către SC .X. SA. Personalul menționat nu a utilizat aceste autoturisme după un program de activitate fix, așa cum rezultă din foile de parcurs și FAZ-uri întocmite pentru acestea.

- sucursala nu poate justifica cu documente justificative necesitatea și realitatea acestor prestări de transport pentru persoane cu funcții de conducere aflate în sediul sucursalei din .X.;

- documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu prestațiile de transport pentru aceste persoane (foi de parcurs, fișe de transport, fișe de activitate zilnică pentru autovehicule) nu conțin în toate cazurile informații cu privire la numărul de km parcurși cu autoturismele respective, scopul deplasărilor, nu justifică dacă au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere existente la sediul .X., semnăturile pentru confirmarea persoanelor transportate (fișele de transport conțin o singură semnătură pentru confirmarea persoanelor transportate, deși în acestea sunt nominalizate mai multe persoane), nu confirmă starea tehnică a autoturismelor-kilometraj plecare și sosire etc.

Din explicațiile scrise ale reprezentanților sucursalei prin notele explicative reiese că necesitatea și oportunitatea acestor prestații auto se justifică prin faptul că autoturismele proprii ce deserveau conducerea operativă și serviciile de specialitate ale .X. erau insuficiente și nu făceau față necesităților de transport, iar persoanele ce au avut la dispoziție mijloace de transport se stabileau în funcție de necesitățile curente, sarcinile de serviciu și problemele pe care le aveau de rezolvat diverse persoane, conform Contractului Colectiv de Muncă și a notelor comune administrație-sindicat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea prestațiilor auto în cuantum de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile întrucât sucursala nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realitatea, necesitatea și oportunitatea serviciilor de transport, nu a demonstrat în ce scop s-a efectuat transportul persoanelor cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei, sucursala deținând parc auto propriu de autoturisme similare cu cele închiriate de la SC .X. SA și avea la dispoziție în permanență, conducători auto profesioniști, angajați cu contract individual de muncă.

La .X.s-a constatat că a înregistra în contul .X./subanalitic .X. facturi de prestări "servicii transport cu autoturism de teren .X." emise de către SC .X. SA, în calitate de prestator, în baza Contractului de prestări servicii nr..X. având la baza Referatul nr..X., Oferta nr..X. și Nota de negociere nr..X., valabil pe perioada .X.- .X./2008.

Ca urmare a adresei nr..X., începând cu data de .X. se reziliază contractul nr..X..

În Referatul de necesitate nr..X. întocmit de Sucursala .X., se menționează ca necesară închirierea unui autoturism cu sofer de la SC .X. SA pentru transportul directorului adjunct tehnic de producție pe ruta .X.-.X.-.X..

Prestările de servicii – transport cu autoturismul, în suma totală de .X. lei (fara TVA), incluse în cheltuieli cu serviciile pentru perioada .X. – .X., au fost înregistrate în baza următoarelor facturi, însoțite de deviz postcalcul și centralizatorul km. efectuați/echivalenți, emise de SC .X. SA:

factura nr. .X. în suma de .X. lei (TVA .X. lei);
factura nr. .X. în suma de .X. lei (TVA .X. lei);
factura nr. .X. în suma de .X. lei (TVA .X. lei);
factura nr. .X. în suma de .X. lei (TVA .X. lei)

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei (fara TVA) nu se justifică având în vedere că Sucursala .X. avea la dispoziție în perioada .X. mijloace de transport proprii. Facturile de prestări servicii –transport cu autoturism au înscris valori preluate din documente conexe, având denumirea *”Devize postcalcul conform contractului .X.; servicii de transport cu autoturism de teren .X. pe luna ”*și *”Centralizator luna pe zile , cu nr. km. echivalenți/ efectivi, și ore.”* Din foile de parcurs întocmite de către SC .X. SA .X. pentru deplasările cu mijlocul de transport autoturism .X. pentru perioada .X. rezultă că, autoturismul a stat la dispoziția directorului tehnic al sucursalei .X. între 8-15 ore zilnic având efectuate curse zilnice pe ruta .X.-Sucursala .X. și retur, iar în unele zile și curse la punctele de lucru ale sucursalei .X..

Rezultă că închirierea a implicat costuri suplimentare pentru .X. având în vedere că tariful lei /km a fost de .X. lei și tariful lei/ora de .X. lei în condițiile în care Sucursala .X., în perioada .X. 007 – .X. 007, dispunea de un parc auto propriu și avea .X. (.X.) conducători auto angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, în permanență la dispoziția persoanelor cu funcții de conducere (director general, director tehnic, director economic, etc.) aflate la sediul Sucursalei .X., situat în localitatea .X..

S-a constatat că sucursala nu justifică necesitatea închirierii unui autoturism cu deservent pentru persoana cu funcții de conducere respectiv director adj. tehnic în condițiile în care sucursala avea la dispoziție parc auto propriu, cu personal angajat (conducători auto) cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, iar din luna .X./ .X. s-a găsit soluția de a aloca directorului tehnic adjunct un mijloc de transport din patrimoniul sucursalei (autoturism .X., nr. Inventar .X.), cu toate că nu a avut alte intrări de autoturisme astfel că nu s-a acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei.

2. Referitor la cheltuielile cu serviciile de spălare autoturisme la .X., s-a constatat că în anul 2010 .X. a înregistrat un număr de șase facturi fiscale emise de .X. S.R.L., din care TVA .X. lei și pe anul 2011 un număr de zece facturi fiscale în cuantum de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare prestări servicii spălare pentru autovehicule, fara a fi posibilă stabilirea identității acestora.

S-a constatat că nu s-a prezentat contractul încheiat între părți în baza căruia s-au efectuat serviciile și nici situații de lucrări sau procese-verbale de recepție prin care să se justifice prestarea efectivă a serviciilor. Conform F.A.Z -urilor și foilor de parcurs analizate autoturismele aparținând propriului parc auto al .X. au fost conduse de angajații proprii având funcția de conducător auto, deservind atât personalul din conducere, cât și cel din compartimentele funcționale și re tehnologizare, precum și de șefi de secție, ingineri, economiști, etc, iar în ceea ce privește destinația acestea au rute parcurse zilnic pe intervalul de timp de muncă de 8 ore, de la sediul Sucursalei .X. la centrale, sediile altor sucursale sau sediul societății mamă.

Ca urmare nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli în suma de .X. lei pe anu 2010 și în sumă de .X. lei pe anul 2011.

3. În ceea ce privește cheltuielile cu dezăpezirile și combaterea poleiului la .X., .X. și .X., s-au constatat următoarele:

.X., în anul 2009, (lunile .X. și .X.), a înregistrat în evidența contabilă două facturi emise de SC .X. S.A., în cuantum de .X. lei, din care TVA hidrocentralei, reprezentând contravaloarea lucrărilor facturate de natura dezăpezirilor, informațiile privind cuantumul fiecărei lucrări și locația fiind prezentate într-o situație centralizatoare.

În urma analizei documentației solicitate în special a devizelor postcalcul ce fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor a rezultat că au fost facturate lucrări specifice cu utilaje cu deservent de dezăpezire a drumurilor de acces către Centralele .X. de pe Râul .X..

Aceste lucrări de natura dezăpezirilor au fost considerate de către sucursală drept prestări de servicii neprogramate în baza Contractului de prestări servicii nr. .X. - .X./2005 încheiat între părți cărora nu le sunt aplicabile o serie de prevederi contractuale referitoare la documentele contractului, responsabilitățile prestatorului și achizitorului, începerea și execuția lucrărilor, penalități etc.. Din acest punct de vedere lucrările facturate de natura dezăpezirilor au o slabă fundamentare materială în susținerea prestării efective a acestor lucrări și implicit a înregistrării acestor cheltuieli în evidența contabilă comparativ cu celelalte lucrări de intervenții și reparații ce fac obiectul aceluiași contract încheiat între părți.

Aceste lucrări sunt fundamentate cu comenzi, devizelor postcalcul, rapoarte pe schimb și facturi emise de SC .X. SA, documente care prezintă o serie de omisiuni, elemente stereotipe și necorelative, astfel:

Elementele din devizele postcalcul care fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor reprezentând servicii cu dezăpezirea drumuri de acces către Centralele .X. de pe Râul .X., sunt asemănătoare, atât sub raportul componenței costurilor, cât și al valorilor, în sensul că locațiile sunt deservite de același utilaj cu un număr de ore de funcționare identic în majoritatea situațiilor.

Conform prevederilor caietelor de sarcini și Secțiunii 3 „Terminologie, Notații, Referințe” lit.d din Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. , revizuit în anul 2011 dezăpezirea se efectuează atunci când stratul de zăpadă depășește 15 cm ori, în intervalul analizat, .X. și .X./2009, conform buletinelor meteo pentru locațiile .X., .X. , .X. , .X. , .X. și .X. , nu sunt decât 10 zile cu strat de zăpadă depășind grosimea de 15 cm.

S-a constatat că numărului de 10 zile calendaristice cu strat de zăpadă depășind grosimea de 15 cm din .X. și .X./2009 nu-i poate reveni în mod automat același număr de servicii de dezăpezire pe motiv că grosimea stratului de zăpadă, pe întreg intervalul de timp analizat, era cuprinsă între 15 cm – 30 cm astfel că, pentru fiecare din lunile de iarnă în care s-au facturat servicii de dezăpezire, nu se impuneau decât una sau în mod excepțional două operațiuni de dezăpezire a suprafețelor de lucru, ceea ce înseamnă un număr nesemnificativ de ore funcționare utilaj comparativ cu cele .X. de ore funcționare utilaj facturate de SC .X. SA.

De asemenea, s-a constatat că evidența activității privind dezăpezirea drumurilor de acces către Centralele .X. de pe Râul .X. pe timp de iarnă, **nu s-a ținut în registre numerotate și ștampilate**, conform art.33 din Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011.

Un element relevant pentru înțelegerea modului de realizare a lucrărilor de dezăpezire a drumurilor de acces este reprezentat de Referatul nr..X./2009 editat de .X. , șef .X. , deci salariat al sucursalei prin care se informează asupra faptului ca în data de .X./2009 a început ninsoarea în zona de sud (.X.), zăpada atingând o înălțime de 50 cm, circulația devenind impracticabilă și se solicită aprobarea a .X. l de motorină consumați din rezerva grupului diesel cu ocazia degajării stratului de zăpadă de pe drumul de la șoseaua principală (.X. – .X.) până în centrala (.X. Km) și curtea centralei. Se informează și asupra faptului că turele s-au schimbat la orele .X. după dezăpezirea drumului, iar utilajele de la SC .X. SA au venit la orele .X., iar în noaptea de .X. spre .X./ 2009 orele .X. s-a intervenit în vederea dezăpezirii drumului cu un utilaj specific de la Primăria .X. .

Conform prevederilor art.28 „Dispozitii finale” din contractul de prestari servicii nr..X. - .X./2005, intervenția personalului de la SC .X. SA trebuie sa fie promptă or, din cele de mai sus reiese că lucrarea de dezăpezire a drumului de acces la .X. nu a fost realizată de către personalul SC .X. SA așa cum lasă să se înțeleagă factura nr..X./ 2009 însoțită de comanda nr..X./ 2009, deviz prestări utilaje și raportul pe schimb, ci de către proprii angajati ai sucursalei, în speță cei de la .X. . Utilajele de la SC .X. SA au sosit la orele .X., târziu după degajarea drumului de acces de către personalul sucursalei care s-a finalizat la orele .X. și nici ulterior intervalului după ora .X. nu se poate înțelege că au prestat servicii de dezăpezire, din moment ce la ora .X. s-a intervenit în vederea dezăpezirii drumului cu un utilaj specific de la Primăia .X. . Desi, lucrările de dezăpezire a drumului de acces la .X. , din data de .X./2009 au fost realizate de fapt, de către personalul sucursalei și utilajul cu deservent al Primăriei .X. , ulterior în data

de .X./2009 a fost emisă comanda catre SC .X. SA în vederea deszăpezirii drumului de acces la .X. în baza căreia s-au editat devizul de prestări utilaje având ca principal element de cost, numărul a .X. ore funcționare utilaj, respectiv raportul pe schimb și s-a emis factura fiscala nr..X./ 2009 pentru servicii de „Deszăpezire drum acces-.X. ”.

Astfel, s-a constatat că au fost facturate lucrări specifice cu utilaje cu deservent, de deszăpezire a drumurilor de acces către Centralele .X. de pe Râul .X., având o slabă fundamentare materială în susținerea prestării efective a acestor lucrări comparativ cu celelalte lucrări de intervenții și reparații ce fac obiectul aceluiași contract încheiat între părți, fiind prezentate documente cu omisiuni, elemente stereotipe și necorelative, fapt ce conduce la concluzia că serviciile de deszăpezire a drumurilor de acces nu au fost prestate de catre SC .X. SA, mai ales în situația în care condițiile meteo nu o impuneau în volumul fizic și valoric descris în facturi și documentele anexe la acestea, astfel că Sucursala .X. .X. **nu avea dreptul sa deducă cheltuieli in suma de .X. lei.**

Din aceleași motive organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei pe anul 2010 (lunile .X./și .X..

Totodată, s-a constatat, din analiza trendului acestor servicii facturate în intervalul anilor 2009 (lunile .X. și .X.), 2010 (lunile .X./și .X.), respectiv 2012 (lunile .X./și .X.) care însumează .X. lei, în lunile .X./și .X. însumează .X. lei, iar în lunile .X. însumează .X. lei că volumul cheltuielilor cu deszăpezirea a crescut semnificativ într-un interval de timp relativ scurt, deși locațiile sunt identice din punct de vedere al suprafeței deservite și intervalele de timp necesare defășurării lucrărilor asemănătoare din punct de vedere calendaristic.

În privința numărului de ore funcționare utilaj, s-a constatat că este inegal distribuit, .X. ore în .X./și .X., respectiv .X. ore în .X..

De asemenea, elementele din devizele postcalcul care fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor reprezentând servicii cu deszăpezirea drumuri de acces către Centralele .X. de pe Râul .X. în intervalul de timp .X. sunt asemănătoare, atât sub raportul componenței costurilor, cât și al valorilor, în sensul că locațiile sunt deservite de același utilaj cu un număr de ore funcționare identic în majoritatea situațiilor, iar raportul pe schimb nu are confirmarea prestațiilor prin semnatura deservenților de pe utilajele de deszăpezire, numărului orelor de funcționare utilaj însumând .X. ore lucru cu .X., .X. ore lucru cu .X. și .X. ore lucru cu .X. Deci, un total de .X. ore funcționare utilaj doar pentru lunile .X., din care numai pentru luna .X. un numar de .X. ore functionare utilaj. Sub aspect valoric, serviciile cu deszăpezirea drumurilor de acces facturate de SC .X. SA în .X. însumează .X. lei, comparativ cu cele facturate în luna precedentă .X./2012 în suma de doar .X. lei, depășind de aproape .X. ori numărul de ore efective din cadrul lunilor calendaristice menționate, iar în ipoteza functionării continue a utilajelor 24 ore pe zi timp de aproximativ 42 zile, pe langa faptul că o astfel de operatiune ar fi extrem de costisitoare și implicit lipsită de finalitate economică, din punct de vedere tehnic este nerealizabilă și nefundamentată documentar.

Mai mult, dacă se analizează din punct de vedere valoric serviciile cu deszăpezirea facturate în intervalul .X., volumul serviciilor facturate în .X. și implicit numărul de ore funcționare utilaj depășește cu mai mult de .X. ori volumul serviciilor facturate în luna .X./2012 și numărul de ore funcționare utilaj din devizul postcalcul, având loc o distribuire neuniformă și cu fluctuații mari a numărului de ore funcționare utilaj, element de cost principal din devizele de calculatie care fundamentează facturile de servicii. Numărului de .X. zile din luna .X./2012 cu strat de zăpadă depășind grosimea de 15 cm nu-i poate reveni în mod automat același număr de prestații de servicii de deszăpezire.

De asemenea, s-a constatat că nu s-au întocmit registre numerotate și șampilate, conform art.33 din Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011.

Ca urmare din motivele prezentate nu s-au acceptat la deducere chelutiile în sumă de **.X. lei** cu servicii de deszăpezire.

La .X.s-au constatat următoarele:

În perioada .X., **lucrările de deszăpezire** au fost executate de SC .X. SA la obiectivele .X. si .X. – colonia .X., iar pentru obiectivul “Drum de acces spre obiectivele .X. și baraj .X., pe porțiunea cuprinsă între intersecția cu drumul de acces spre sediul ecluza .X. (plecând de la .X.) până la intersecția cu drumul județean .X.” având lungimea de .X. metri și lățimea de .X. metri, lucrările au fost executate de SC .X. SRL în calitate de subcontractant al SC .X. SA.

Lucrările de deszăpezire si înlăturare a poleiului pentru obiectivul .X. s-au efectuat de SC .X. SA în baza Contractului nr..X., a actelor adiționale la contract și a comenzilor lansate de SC .X. .X. SA.

La obiectivul .X.:

Pentru perioada .X., lucrările de deszăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzii nr..X./2009, în valoarea totală de .X. lei.

Din analiza anexei la situațiile privind cantitățile de servicii executate în luna .X./2009 întocmite în baza proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor s-a constatat că facturile au fost emise înaintea întocmirii și acceptării la plată a borderourilor centralizatoare privind situațiile de plată și chiar a întocmirii proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor (în luna .X./2009, .X./2010).

În ceea ce privește întocmirea devizelor postcalcul de preț, respectiv a listelor cuprinzând consumurile cu mâna de lucru, consumurile privind transporturile, cantitățile de lucrări, a numărului de ore de funcționare a utilajelor, a recapitulațiilor cu cheltuielile directe, alte cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și cota de profit, **s-a constatat ca acestea nu au la bază documente justificative** din care să rezulte consumurile de ore de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente prin care să fie identificate utilajele folosite la lucrările de deszăpezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de

dezăpezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului.

Acest fapt este confirmat de Nota explicativă dată de reprezentantul sucursalei, solicitată cu adresa nr..X./2013, care precizează că acestea lucrări au fost negociate ca proces tehnologic și nu presupune întocmirea fișei activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru activitatea de transport și foi colective de prezență.

Ca urmare, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu acestea servicii în sumă de .X. lei.

Pentru perioada .X., lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzilor nr..X./2012 și nr..X./2010, în valoarea totală de .X. lei.

La baza întocmirii facturilor emise de SC .X. SA pe perioada .X. privind lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au stat **borderourile centralizatoare acceptate la plată** de beneficiar respectiv Sucursala .X. .X. SA, pentru capitolul de lucrari „curățare manuală”, înscris în borderourile centralizatoare, **nu s-au întocmit și prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor, respectiv** foi colective de prezență sau alte documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în operațiunile de curățare manuală a zăpezii, precum și orele și zilele în care s-a efectuat curățarea manuală a zăpezii.

Conform punctului 17.6 din Contractul nr..X./2005, în baza căruia au fost lansate comenzile de efectuare a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului, execuția serviciilor de tip .X. (din care fac parte și lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului) trebuie să fie dovedită prin situații de lucrări, situație privind cantitățile de servicii executate, pontajul pentru serviciul respectiv confirmat de beneficiar, acte de calitate pentru materialele/echipamentele folosite, proces verbal de recepție, constatându-se că nu au fost respectate prevederile contractuale, nefiind întocmite și prezentate pontaje confirmate de beneficiar.

Întrucât, singurul document întocmit și prezentat pentru justificarea cheltuielilor cu operațiunea de curățare manuală a zăpezii îl reprezintă „procesul verbal de recepție calitativă”, nu se poate face dovada prestării efective a lucrărilor de curățare manuală a zăpezii. **Prin neîntocmirea și neprezentarea de documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în efectuarea lucrărilor, orele și zilele efectiv lucrate, cantitățile de lucrări efectuate nu se poate justifica prestarea efectivă acestor operațiuni,** fapt pentru care cheltuielile cu lucrările de curățare manuală a zăpezii în sumă de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La obiectivul .X.:

Pentru perioada .X., lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzii nr..X./2009, în valoarea totală de .X. lei.

Din analiza anexei la situațiile privind cantitățile de servicii executate în luna .X./2009 întocmite în baza proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor s-a constatat că facturile au fost emise înaintea întocmirii și acceptării la plată a borderourilor centralizatoare privind situațiile de plată și chiar a întocmirii proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor (în luna .X./2010).

În ceea ce privește întocmirea devizelor postcalcul de preț, respectiv a listelor cuprinzând consumurile cu mâna de lucru, consumurile privind transporturile, cantitățile de lucrări, a numărului de ore de funcționare a utilajelor, a recapitulațiilor cu cheltuielile directe, alte cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și cota de profit, **s-a constatat ca acestea nu au la bază documente justificative** din care să rezulte consumurile de ore de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente prin care să fie identificate utilajele folosite la lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezăpezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului, astfel că, în temeiul art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu acestea servicii în sumă de **.X. lei** .

Pentru perioada .X./2010 – .X./2012, lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzilor nr..X./2010 și nr..X./2012, în valoarea totală de .X. lei.

La baza întocmirii facturilor emise de SC .X. SA pe perioada .X. privind lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au stat **borderourile centralizatoare acceptate la plată** de beneficiar respectiv Sucursala .X. .X. SA, pentru capitolul de lucrari „curățare manuală”, înscris în borderourile centralizatoare, **nu s-au întocmit și prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor, respectiv** foi colective de prezență sau alte documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în operațiunile de curățare manuală a zăpezii, precum și orele și zilele în care s-a efectuat curățarea manuală a zăpezii.

De asemenea, s-a constatat că nu au fost prezentate situații de lucrări, situație privind cantitățile de servicii executate, pontajul pentru serviciul respectiv confirmat de beneficiar, acte de calitate pentru materialele/echipamentele folosite, proces verbal de recepție și, întrucât, singurul document întocmit și prezentat pentru justificarea cheltuielilor cu operațiunea de curățare manuală a zăpezii îl reprezintă „procesul verbal de recepție calitativă”, nu se poate face dovada prestării efective a lucrărilor de curățare manuală a zăpezii. **Prin neîntocmirea și neprezentarea de documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în efectuarea lucrărilor, orele și zilele efectiv lucrate, cantitățile de lucrări efectuate nu se poate justifica**

prestarea efectivă acestor operațiuni, astfel că nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu lucrările de curățare manuală a zăpezii în sumă de **.X. lei** conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește lucrările de dezapezire drum acces de la ecluza .X. la intersecția cu drumul județean .X. – .X., s-au constatat următoarele:

Pe perioada .X./2009 - .X./2010, lucrările de dezapezire și combatere a poleiului au fost facturate de SC .X. SRL către SC .X. SA și refacturate de SC .X. SA către Sucursala .X. .X., în valoare de .X. lei.

În ceea ce privește întocmirea devizelor postcalcul de preț, respectiv a listelor cuprinzând consumurile cu mâna de lucru, consumurile privind transporturile, cantitățile de lucrări, a numărului de ore de funcționare a utilajelor, a recapitulațiilor cu cheltuielile directe, alte cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și cota de profit, **s-a constatat ca acestea nu au la bază documente justificative** din care să rezulte consumurile de ore de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente prin care să fie identificate utilajele folosite la lucrările de dezapezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezapezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezapezire și combatere a poleiului.

De asemenea, avându-se în vedere că drumul de acces de la ecluza .X. la intersecția cu drumul județean .X. este drum deschis circulației publice, conform art.64 din OG nr.43/1997 privind regimul drumurilor, nu s-a ținut cont de normele tehnice cuprinse în Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011, respectiv nu s-au întocmit registre numerotate și ștampilate.

Întrucât nu s-au întocmit și prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a lucrărilor de dezapezire și înlăturare a poleiului în sensul că nu se pot stabili elementele care au stat la baza întocmirii situațiilor privind cantitățile de servicii executate, a borderourilor centralizatoare și a facturilor întocmite în baza acestora, respectiv utilajele folosite, numărul de ore de funcționare, kilometri parcurși, deservenții utilajelor, numărul de ore lucrate de personalul angrenat în lucrările de dezapezire și combatere a poleiului, pentru a se determina numărul operațiunilor efectuate privind curățarea mecanică și/sau manuală a zăpezii, numărul operațiunilor efectuate pentru înlăturarea poleiului, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada .X./2010 – .X./2012 lucrările de dezapezire și combatere a poleiului au fost facturate de SC .X. SRL către SC .X. SA, beneficiarul lucrării fiind Sucursala .X. .X., fără să fie efectuate solicitări de către SC .X. SA pentru

subcontractarea lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului, nefiind astfel respectate prevederile art.16 din contractul nr.5/2010.

De asemenea, nu au fost respectate prevederile art.64 din OG nr.43/1997 privind regimul drumurilor, respectiv nu s-a ținut cont de normele tehnice cuprinse în Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011, nefiind întocmite registre numerotate și ștampilate.

În ceea ce privește efectuarea lucrărilor de combatere a poleiului, din documentele prezentate s-a constatat că au fost utilizate utilaje „.X.”, care nu pot efectua raspândirea materialului antiderapant, nefiind dotate cu raspânditor de material antiderapant, așa cum se prevede la art.27 din Normativul privind prevenirea și combaterea înzăpezirii drumurilor publice, indicativ .X..

Din documentele prezentate, respectiv **fișa de activitate zilnică a utilajului și a foilor colective de prezență**, nu rezultă că lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au fost efectuate de SC .X. SRL, nefiind identificate elemente din care să rezulte proprietarul utilajelor respectiv numerele de identificare (înregistrare/înmatriculare) a utilajelor folosite și numărul acestora, angajatorul persoanelor angrenate în lucrările de combatere a poleiului și baza legală prin care SC .X. SA a subcontractat lucrările.

Conform constatărilor din procesul verbal încheiat la SC .X. SA la data de .X./2013 nu se justifică înregistrarea cheltuielilor cu lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului în evidența SC .X. SA întrucât nu s-a făcut dovada prestării efective a lucrărilor de către SC .X. SRL, cu documente justificative, rezultând astfel că nici înregistrarea facturilor emise de SC .X. SA către Sucursala .X. .X. SA, aferente acelorasi lucrări, nu este fundamentată datorită inexistenței documentelor care să facă dovada prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului.

Ca urmare, nu s-au justificat cu documente cheltuielile în sumă totală de .X. lei, astfel că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sintetizând cele constatate cu privire la lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului pe perioada .X./2009 – .X./2012, la cele trei obiective, respectiv .X., .X. si Drum acces de la ecluza .X. la intersectia cu drumul judetean .X. – .X., au rezultat cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit **in suma totala de .X. lei.**

La .X., s-a constatat că în perioada .X. – .X./ 2012, s-au înregistrat cheltuieli cu lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului în baza contractelor de prestări servicii nr..X., nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X. încheiate cu SC .X. SA .X., cât și a conventiei nr..X. respectiv contractului de prestări servicii nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SRL .X., judetul .X..

În ceea ce privește contractele încheiate de .X.cu prestatorul SC .X. SA .X., executarea lucrărilor s-a efectuat de către subcontractanți ai acestuia.

Conform Procesului verbal nr..X./2013, încheiat la SC .X. SA de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.X. – .X., având ca obiectiv verificarea ansamblului operațiunilor de natura serviciilor de dezapezire și combaterea poleiului facturate de către SC .X. S.R.L., în calitate de subcontractant, către .X. Sucursala .X., în calitate de contractant și refacturate Sucursalei .X. .X., în calitate de beneficiar s-au constatat următoarele:

- contravaloarea lucrărilor de natura dezapezirilor și combaterea poleiului au fost facturate de către SC .X. SRL în calitate de subcontractant în baza contractului de prestări servicii/execuție lucrări și a Notelor de negociere încheiate între parti;

- SC .X. în calitate de contractant, a refacturat către Sucursala .X. .X. în calitate de beneficiar al serviciilor de natura dezapezirilor și combaterea poleiului un număr de .X. (.X.) facturi fiscale în sumă totală de .X. lei;

- în urma analizei documentatiei solicitate și în special a devizelor postcalcul ce fundamenteaza din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor emise de către SC .X. SA reprezentând contravaloare servicii dezapezire și degajare drumuri acces, rezultă că aceleși elemente de cost care compun devizele postcalcul emise de .X. SRL către SC .X. SA, respectiv costul materialelor antiderapante (nisip și sare) și al transportului acestora, contravaloarea numarului de ore în așteptare și acționare utilaje, precum și manopera muncitorilor le este adaugata doar o cota beneficiu de 5% si implicit aceasta structura de costuri care compune calculatia devizelor postcalcul emise este facturată de SC .X. Sucursala .X. SA către Sucursala .X.;

- în urma analizei ansamblului operațiunilor de natura serviciilor de dezapeziri facturate de către SC .X. S.R.L. către SC .X. Sucursala .X. SA si refacturate .X., în calitate de beneficiar și a documentatiei prezentate in vederea justificării prestării efective a acestor servicii, rezultă pe de o parte, o slaba fundamentare materiala a înregistrării acestor cheltuieli în evidența contabilă a SC .X. SA, iar pe de alta parte prezența în documente a unor omisiuni și elemente necorelative, lipsa precizărilor suplimentare și a documentelor solicitate, care conduc la concluzia că serviciile de dezapezire și combaterea poleiului a drumurilor de acces nu au fost prestate de către SC .X. S.R.L. în volumul fizic și valoric descris în documentele emise de către SC .X. S.R.L.;

- deși s-a solicitat responsabililor de lucrări, prezentarea în mod clar, concis, coerent si credibil a modalitatii de derulare a lucrărilor de dezapezire și combaterea poleiului, răspunsurile oferite sunt neclare și nefundamentate documentar.

S-a constatat că lucrările de dezapezire și combatere a poleiului, în perioada sezonului rece, a drumurilor de acces efectuate de SC .X. SRL au la baza contractele de prestări servicii, acte aditionale, caietele de sarcini, devizele estimative, comenzile pentru realizarea lucrărilor și notele de negociere încheiate ulterior.

În ceea ce privește documentele justificative care au stat la baza facturării lucrărilor de dezapezire și combatere a poleiului a drumurilor de acces de către SC .X. Sucursala .X. SA, s-a constatat ca aceasta **deține ca anexă la facturile**

emise de prestator devize privind realizarea lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului a drumurilor de acces, procese verbale de constatare și procese verbale de recepție a lucrărilor.

Referitor la prestările de servicii constând în lucrări de dezăpezire și combatere a poleiului facturate de SC .X. SA (lucrări executate de subcontractantul acestuia, respectiv SC .X. SRL) în perioada .X., organele de inspecție fiscală au solicitat (prin adresa înregistrată la secretariatul .X. sub nr..X./2013) numirea persoanelor responsabile cu aceste lucrări pentru a da explicații scrise referitor la documentele care justifică efectuarea propriu-zisă a acestor lucrări.

Prin notele explicative date de persoanele desemnate s-a precizat că documentele care justifică efectuarea acestor lucrări sunt Proces verbal de constatare și proces verbal de recepție la finalizarea lucrării, din analiza acestora rezultând că parțial sunt semnate și însușite de de reprezentantul beneficiarului .X. și reprezentantul executantului lucrării (subcontractant).

De asemenea, din Procesul verbal nr..X./2013, întocmit de organele de inspecție fiscală la SC .X. SA reiese că:

- nu a fost posibilă stabilirea numărului personalului deservent angrenat în realizarea lucrărilor amintite, nominalizarea calificării profesionale și identitatea fiecărei persoane, precum și dacă respectivele persoane sunt angajații proprii ai SC .X. S.R.L.;
- printre condițiile impuse SC .X. S.R.L. conform caietelor de sarcini se numără și aceea că executantul se obligă să asigure condiții pentru desfășurarea unor audituri de secundă parte din partea achizitorului, la cererea acestuia.
- conform caietelor de sarcini executantul va începe prestarea lucrărilor numai atunci când au fost îndeplinite toate condițiile pentru desfășurarea acestora;
- conform nomenclatorului lucrărilor din caietului de sarcini, în vederea asigurării condițiilor optime de intervenție, se impunea necesitatea ca executantul de servicii de intervenție pe timp de iarnă, să depună la lansarea ofertei o listă cu utilajele de acțiune specifică pe timp de iarnă din dotarea proprie sau rezultate pe baza unui contract ferm cu o societate detinătoare de acest tip de utilaje, nefiind înaintată organelor de inspecție fiscală lista solicitată cu utilajele de acțiune specifică pe timp de iarnă și nu a fost posibilă stabilirea dacă utilajele de dezăpezire în intervalul de timp .X./2009, .X.-X./2010 și 2011, respectiv .X.-X./2012, au fost dotate corespunzător, având revizia tehnică la zi și asigurare auto obligatorie, în situația în care aceasta constituie obligație a prestatorului în vederea asigurării condițiilor de execuție, conform indicațiilor Caietului de sarcini.
- nu a fost posibilă stabilirea identității proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor antiderapante, numerele de înmatriculare ale acestora și identitatea personalului deservent, care în mod normal se regăsesc în Registrul de poartă, dacă încărcarea materialelor antiderapante în mașini s-a realizat mecanic sau manual, de către cine s-a realizat și câte persoane au deservit aceasta operațiune, dacă prețul produselor de balastieră loco producător au fost avizate de Oficiul Concurenței și nu au fost prezentate foile de parcurs ale acestor mijloace de transport strict pentru aceste lucrări.

- nu a fost posibilă precizarea punctuală și concisă a locațiilor unde au fost descărcate și depozitate materialele antiderapante, precum și distanțele de la locurile de depozitare la drumurile de acces deservite, având în vedere că punctele de descărcare a materialelor antiderapante trebuiau precizate de furnizor cu adresa exactă, precum și faptul că recepția se efectuează de către achizitor la nivelul bazei de dezăpezire sau a punctului de sprijin;

- nu s-au prezentat certificatele de calitate sau declarații de conformitate a calitatii, precum și rapoarte de încercări emise de furnizor care trebuiau să însoțească materialele antiderapante, buletinele de analiză care certifica achiziția de material antiderapant concasat, cu granulozitate 0 – 8 cu sortul 0 - 1 sub 10% așa cum prevăd normele tehnice, funcția și identitatea persoanei/persoanelor care au fost direct implicate în procesul de gestionare a materialelor antiderapante;

S-a constatat că informațiile din procesele verbale de constatare, care constituie documente care justifică și dovedesc lucrările prestate, prezintă o serie de elemente stereotipe și necorelative într-un interval determinat de timp în sensul că deși s-au efectuat lucrări de dezăpezire înălțimea stratului de zăpadă s-a menținut în mod constant, zilnic la aceleași cote.

- procesele verbale de recepție calitativă încheiate zilnic între beneficiar, contractor și executant, **deși în multe alte situații omit precizarea suprafeței degajate**, confirmă că lucrările sunt de bună calitate, iar în urma intervenției drumul de acces a fost redat circulației pe ambele sensuri și se poate circula în condiții normale, rezultând că în intervalele de timp respective, drumul era zilnic blocat traficului și tot zilnic se debloca și asta timp de una – două săptămâni, aspect asupra căruia nu au fost aduse lamuriri rezonabile suplimentare.

- în ceea ce privește situația prestărilor de servicii de natura dezapezirilor drumurilor de acces, SC .X. SRL nu a declarat către SC .X. SA prestările de servicii facturate în intervalul .X./2010 – .X./2012 și nu a depus Declarația Informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – .X. începând cu anul 2010, ultima Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – .X. fiind depusă în Semestrul .X./ 2009, când ambii parteneri au declarat livrările și achizițiile fără a înregistra neconcordanțe.

În ceea ce privește executantul propriu-zis al lucrărilor de natura dezapezirilor și combaterea poleiului pentru locațiile: .X., .X. și .X. din cadrul .X., în perioadele .X./2009 - .X./2010, .X.-.X./2011, respectiv .X. s-a constatat că SC S.C. .X. SRL .X.-.X. a făcut obiectul unor acțiuni de control inopinat și inspecție fiscală efectuate de către organe de control din cadrul Gărzii Financiare .X. și D.G.F.P. .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, ocazii cu care s-a constatat că acest contribuabil se sustrage de la efectuarea de verificări fiscale, nu depune la organul fiscal declarații fiscale, deconturi de taxă și bilanțuri contabile, inclusiv pentru perioada în care ar fi efectuat aceste prestări de servicii de dezapeziri și combatere a poleiului către SC .X. SA (și care au fost refacturate de către acesta din urmă către .X. -.X.), fapt pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală.

Ca urmare, întrucât nu există documente justificative din care sa rezulte ca aceste lucrări au fost efectuate în totalitate și în condițiile prevăzute de contractele încheiate, precum și a caietelor de sarcini și că au reprezentat cheltuieli înregistrate în scopul obținerii de venituri pentru unitatea verificată nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil.

4. Referitor la cheltuielile aferente decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirii contra canalelor de vegetație stabilite la .X. și cheltuielilor cu lucrări de refacere și întreținere a căilor de acces stabilite la .X.

S-a constatat că în luna .X. au fost înregistrate în evidența contabilă a .X. facturi fiscale emise de către SC .X. S.A., în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei, reprezentând contravaloarea lucrărilor facturate de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație, informațiile privind cuantumul fiecărei lucrări și tipul acestor lucrări fiind prezentate în mod analitic într-o situație centralizatoare.

În urma analizei documentației, în special a **devizelor postcalcul** ce fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor a rezultat că au fost facturate lucrări specifice cu utilaje cu deservent, în special de excavare pământ, scarificare, reprofilare, tasare a drumurilor de acces, balastări de diguri și drumuri de acces, iar uneori și costul materialelor folosite (balast și beton). Un element ce deține o pondere semnificativă (aproximativ jumătate din costul total) în calculația acestor devize și implicit a facturilor îl reprezintă costul transportului unor cantități foarte mari de pământ umed provenit din excavări pentru decolmatări, precum și aducerii unor cantități foarte mari de balast și beton pentru lucrări de amenajări, balastări drumuri și diguri și betonări căi de acces și platforme. Aceste lucrări sunt fundamentate material de existența comenzilor, a devizelor postcalcul, proceselor verbale de recepție și facturilor, **documente care prezintă o serie de omisiuni, elemente stereotipe și necorelative.**

Lucrările facturate impun un anumit regim al calității, așa cum prevăd caietele de sarcini și normele tehnologice emise de Institutul .X. S.A., Sucursala .X. în calitate de beneficiar, trebuind să asigure personal calificat pentru urmărirea lucrărilor din amplasament, iar viza pentru controlul calității execuției lucrărilor atrage răspunderea acesteia.

Din analiza devizelor postcalcul rezulta existența unor elemente conform cărora, nu întotdeauna s-a ținut cont de prevederile caietelor de sarcini și a normelor tehnologice emise de Institutul .X. S.A (.X.) în calitate de elaborator al proiectelor.

Astfel, conform prevederilor art.22 din Caietul de sarcini, parte integrantă din contractele încheiate între părțile contractante, ce fundamentează sub aspect juridic și economic realizarea lucrărilor de excavații pentru decolmatarea contra canalelor *“Decolmatarea propriu-zisă a contra canalelor se va face*

urmărind etapele tehnologice: excavarea depunerilor cu un excavator hidraulic pe șenile cu braț telescopic .X., prin deplasarea excavatorului în lungul canalului pe berma acestuia din aval spre amonte [...]’. Din situațiile de plată reiese că **s-a utilizat un alt tip de utilaj, autoexcavator .X., fără a se prezenta motivul înlocuirii utilajului**, aspect neelucidat nici prin explicațiile date de reprezentanții societății la solicitarea organelor de inspecție fiscală prin adresa nr..X./2013, răspunsul fiind de maniera că autoexcavatorul .X. este similar celui descris în caietul de sarcini și documentatia emisa .X. SA, precum și faptul că SC .X. SA a oferit acest utilaj deoarece se afla în dotarea sa și poate să execute lucrările solicitate.

La art.23 din Caietul de sarcini se specifică faptul că alegerea tipului de excavator hidraulic pe șenile cu braț telescopic .X. prezintă o serie de avantaje în privința lungimii brațului și a setului de cupe, are posibilitatea rotirii cupei și brațului, poate fi folosit atât în canale pereate, cât și în cele nepereate, este un utilaj de precizie și poate lucra în teren mlăștinos, putând chiar intra în zonele de contracanal cu lățimi mai mari a radierului ceea ce nu poate face tipul de autoexcavator marca .X., categoria .X..

S-a constatat că art.22 și 23 din Caietul de sarcini specifică în mod clar alegerea excavatorului pe șenile cu braț telescopic .X., având în vedere specificul lucrărilor privind decolmatările contracanelor care impun folosirea unui utilaj pe șenile, nu pe pneuri.

De asemenea, s-a constatat că potrivit specificațiilor caietului de sarcini, curățirea vegetației acvatice de tip papură, stuf se va face prin cosire și depunerea pe berma, iar pentru prevenirea refacerii vegetației, se vor aduna în grămezi, manual și se vor încărca într-o remorcă, urmând a fi transportată într-o haldă, iar materialul excavat rezultat din decolmări se va depune în spatele excavatorului pe mal sau berma, în vederea scurgerii de apă, după care se încarcă în autobasculante și se transportă în halde. Pentru o curățire cât mai bună a materialului depus și a vegetației crescute, datorită faptului că secțiunea contracanelor este acoperită de apă, se recomandă ca lucrările să se execute în perioadele secetoase, respectiv primăvara devreme sau toamna târziu, când nivelul apei în contracanal este scăzut și vegetația nu este deasă.

Contrar acestor specificații tehnice emise de către .X. S.A. și conform devizelor postcalcul și facturilor lucrările privind decolmatările contracanelor vizează în marea lor majoritate alte perioade ale anului decât cele indicate de .X. S.A. ca de exemplu lunile .X. și .X./2008 astfel că, aspectul calității nu mai este vizat, din moment ce nu se respectă tehnologia de execuție și implicit realizarea lucrărilor la parametrii din proiect.

Lucrările privind decolmatarea din luna .X./2008 în sumă de .X. lei, fără TVA, facturate sub numărul .X./2008, constituie un exemplu relevant pentru încălcarea specificațiilor tehnice emise de .X. S.A. și a prevederilor Caietelor de sarcini în ceea ce privește perioada de execuție a acestor lucrări.

Din analiza devizelor postcalcul aferente lucrărilor de decolmatare din .X./2008 rezultă transportul a .X. tone de pământ umed. Din devizele postcalcul și în lipsa oricăror informații suplimentare, rezulta că nu există mijloace de probă,

pe de o parte pentru excavarea în lunile friguroase ale anului cu un singur utilaj și acela pe pneuri, contrar prevederilor Caietului de sarcini a .X. tone pământ, iar pe de altă parte, pentru transportul rutier a unor cantități de .X. tone de pământ umed excavat, o astfel de operațiune nefiind posibilă și nici realizabilă într-un interval de timp relativ scurt și în condiții climatice extrem de nefavorabile, în condițiile în care prevederile art.17 din caietul de sarcini, admit execuția lucrărilor pe timp friguros cu respectarea anumitor condiții, iar în situațiile cu ninsori abundente, viscol și temperaturi sub 0 grade C trebuind să fie întrerupte.

Tot din analiza devizelor postcalcul aferente lucrărilor privind decolmatarea contra canalelor rezultă că au fost excavate cantități mari de pământ umed cu rădăcini, peste .X. de tone, a căror depozitare pe berma sau diguri este interzisă și care trebuiau transportate la haldă. În devizele postcalcul sunt prezente o serie de elemente necorelate, mai exact în foarte multe cazuri cantitatea de pământ umed excavat transportat rutier este foarte mică, comparativ cu cea excavată în cadrul aceleiași perioade de timp, sau în structura de costuri a devizelor apare ca rând distinct costul unei cantități de beton mai mare comparativ cu cantitatea transportată.

Ca exemplu: factura nr..X./2008 emisă pentru lucrări decolmatare din care reiese că se excavază, conform devizelor postcalcul .X. tone de pământ umed și se transportă rutier doar .X. tone. Elementele necorelate din devizele de calculație care fundamentează din punct de vedere valoric facturile emise de către SC .X. SA prezintă caracter de continuitate pe întreg parcursul intervalului de timp analizat.

În vederea prezentării tuturor elementelor de identificare a situației de fapt, au fost solicitate explicații scrise prin adresa nr..X./2013 reprezentantului .X., referitor la zecile de mii tone pământ umed excavat, netransportat la haldă în luna când a fost excavat, așa cum prevede Caietul de sarcini, la inadvertențele ce privesc cantitatea de beton facturată mult mai mare decât cea transportată, locațiile unde au fost transportate și depozitate cantitățile mari de pământ, pentru ce interval și mai ales motivul avut în vedere pentru demersul respectiv. Răspunsul oferit nu a clarificat de ce o anumită parte din pământul excavat în luna respectivă este transportat rutier la haldă, iar o altă parte este depus pe mal sau berma în vederea scurgerii de apă și transportat ulterior sau de ce în anumite situații întreaga cantitate de pământ umed excavat este transportată rutier fără a mai fi depusă pe berma sau mal în vederea scurgerii, nu se specifică exact locațiile unde au fost depozitate mii tone pământ umed, precum și intervalul de timp necesar depozitării, și nici motivul avut în vedere pentru derularea acestor operațiuni de maniera prezentată.

Din analiza devizelor postcalcul rezultă că au fost **transportate rutier aproximativ .X. tone de balast, pământ și beton**. Conform specificațiilor tehnice emise de .X. SA și prevederilor Caietului de sarcini, balastul trebuia aprovizionat din timp în vederea asigurării omogenității și constantei calității acestuia, iar aprovizionarea la locul de punere în opera se realiza numai după ce analizele de laborator indicau că este corespunzător, cu granulație maximă de

.X. mm, iar lucrările facturate impun un anumit regim al calității prevăzut de Caietul de sarcini și normele tehnologice emise de .X. S.A., .X. în calitate de beneficiar, trebuind să asigure personal calificat pentru urmărirea lucrărilor din amplasament, iar viza în urmărirea și controlul calității execuției lucrărilor, atrage răspunderea acesteia, pentru corectitudinea măsurătorilor și a datelor înscrise în acte.

În vederea prezentării tuturor elementelor de identificare a situației de fapt, au fost solicitate explicații scrise prin adresa nr. .X./2013 referitor la proveniența balastului și betonului achiziționat, locațiile unde a fost depozitat balastul, precum și locațiile și perioada în care s-au realizat excavările, cantitățile extrase, utilajele și personalul a cărei societăți au fost angrenate în situația exploatarei balastului din gropi de împrumut. Răspunsul oferit nu a adus informații suplimentare în privința provenienței betonului achiziționat, specificându-se faptul că în intervalul de timp al anului 2008, nu toate cantitățile au fost transportate de către SC .X. SA, transportul fiind asigurat „*cu autobetonierele furnizorilor de beton, societăți comerciale autorizate în prepararea betonului în stații centralizate, de la care SC .X. a achiziționat betonul*”.

Conform devizelor postcalcul betonul achiziționat și implicit transportat rutier însumează .X. tone, adică aproximativ .X. mc pentru transportul cărora, din punct de vedere tehnic, se poate realiza cu un număr de .X. betoniere, având în vedere că o singură mașină poate transporta doar .X. mc. Majoritatea devizelor postcalcul editate lunar în baza cărora s-au emis facturile de lucrări, dețin ca rând distinct în componența costului, cantități de beton achiziționat și implicit transportat, de ordinul sutelor de tone/lună (frecvent între .X. - .X. tone beton). Spre exemplu factura nr. .X./ 2008 în sumă de .X. lei, fără TVA, reprezentând lucrări de realizare platforma betonată .X., având ca elemente de cost facturate de către SC .X., și transportul rutier a .X. tone de balast și pământ, precum și costul și implicit transportul rutier a .X. tone beton.

Deși normele tehnologice emise de .X. S.A. și Caietul de sarcini specifică faptul că toate operațiunile de urmărire a calității lucrărilor vor fi urmărite și verificate de investitor, controlul calității lucrărilor efectuându-se conform .X., nu a fost posibilă identificarea locațiilor de unde au fost transportate .X. tone beton și .X. tone balast și pământ, numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate în astfel de lucrări și nu s-a explicat cum este posibilă și realizabilă din punct de vedere tehnic o operațiune privind transportul și punerea în operă a .X. tone beton într-o singură lună, numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate într-o operațiune de o astfel de anvergură. Deși, conform explicațiilor oferite transportul a .X. tone beton a fost asigurat „*cu autobetonierele furnizorilor de beton, societăți comerciale autorizate în prepararea betonului în stații centralizate, de la care SC .X. a achiziționat betonul*” nu a fost posibilă prezentarea bonurilor de transport în vederea determinării datei și orei livrării și primirii, documentelor de însoțire ale betonului și orice alte probe materiale în baza cărora s-a verificat temperatura betonului și consistența fiecărui transport, conform .X..

În situația în care normele tehnologice emise de .X. S.A. și Caietul de sarcini prevad că „art.10 [...]

- temperatura betonului sa fie între .X. – .X. C

art.21 Transportul betonului de la statia de preparare la locul turnarii se va face cu instalatii sau utilaje adecvate pe distante cat mai scurte, astfel incat sa nu se produca segregari sau pierderi de lapte de ciment”, cantitățile de beton achiziționate sunt transportate conform devizelor pe distante de .X. km, .X. km, .X. km, iar lucrările realizate prin turnarea betonului, ex. reabilitările de platforme re tehnologizare se execută în lunile calendaristice friguroase ale anului, .X., .X. și .X. organele de inspecție fiscală au constatat că aspectul calitatii nu mai este vizat, din moment ce nu se respecta tehnologia de execuție și implicit realizarea lucrărilor la parametrii din proiect. Exemplu: factura nr..X./2008 în sumă de .X./ lei, fără TVA, reprezentând realizare platformă betonată .X. din al carei deviz postcalcul reiese ca element de cost, transportul și turnarea a .X. mc.beton, echivalentul a .X. tone.

Similar lucrărilor de excavare pământ, scarificare, reprofilare, tasare a drumurilor de acces balastări de diguri și drumuri de acces, reabilitări de platforme și diguri, nu a fost posibilă stabilirea provenienței betonului și balastului, identitatea și numărul autovehiculelor și a personalului angrenat în aceste lucrări, precum și explicarea modului cum a fost posibilă din punct de vedere tehnic, o lucrare de un astfel de angajament într-o singură lună și aceea nefavorabilă din punct de vedere climateric.

În privinta achizițiilor și transportului a unor cantitati foarte mari de balast (aproximativ .X. tone), nu a fost posibilă stabilirea provenienței balastului și a locațiilor unde au fost depozitate agregatele în funcție de cantitatea necesară și de eșalonarea lucrărilor și nici prezentarea certificatelor de calitate emise de furnizor, buletinele de analiză și registru pentru încercări agregate cu rezultate determinabile efectuate de laboratorul anteprenorului, dar s-a precizat că nu tot balastul a fost achiziționat, o anumită cantitate din balastul trecut în devizele postcalcul, ca element de cost, a fost extras din gropi de împrumut amenajate la coada lacurilor. Această operațiune, potrivit prevederilor art.16 alin.(1) lit.j), art.33 alin.(2) și (3), art.48 alin.(1) lit.f) și art.50 alin.(1) din Legea Apelor nr.107/1996, nu se putea realiza decât în baza unui studiu tehnic zonal, avizului și autorizației de gospodărire a apelor și după caz a notificării emise de Administrația Națională „.X.” și implicit ar fi fost posibilă precizarea acestor locații, perioada în care s-au realizat excavările, cantitățile extrase, utilajele și personalul a cărei societati au fost angrenate în astfel de lucrari.

Ori, din explicațiile oferite se confirmă lipsa unui studiu tehnic zonal, a avizelor și autorizației de gospodărire a apelor și/sau a notificării emise de Administrația Națională „.X.” și rezultă că nu este posibilă identificarea cu exactitate a gropilor de împrumut de unde a fost exploatat balast, nu se specifica perioada în care s-au realizat excavările și cantitățile extrase și nici numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate în operațiuni constând în excavarea, transportul, depozitarea și punerea în operă a .X. tone de balast, nefiind prezentate elemente noi în baza cărora să fie posibilă și realizabilă din

punct de vedere tehnic o operațiune privind transportul rutier a .X. tone pământ și beton spart în luna .X..

S-a constatat că nu s-au dat explicații în privința posibilității realizării în paralel cu lucrările de dezăpezire a acestor lucrări și dacă locațiile respective permit desfășurarea unui asemenea număr de utilaje și autovehicule în condiții de siguranță și realizarea lucrărilor în regimul calității impus de normele tehnologice.

Având în vedere specificul lucrărilor de dezăpezire, precum și al lucrărilor de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contracanelor de vegetație care impun folosirea unor utilaje diferite, nu se poate justifica faptul că în lunile de iarnă când utilajele de dezăpezire degajau drumurile de acces de stratul de zăpadă, în paralel, în același interval de timp și în aceleași locații, se excavau mecanizat, se depuneau pe dig și berma și se transportau mii de tone de pământ umed.

În privința identificării locațiilor haldelor, atribuție ce intră în sarcina beneficiarului conform prevederilor Caietului de sarcini în răspunsul dat prin nota explicativă au fost nominalizate halda municipiului .X. și halda municipiului .X. însă, nu au fost aduse precizări cu privire la modul cum a fost posibil din punct de vedere tehnic transportul rutier a aproximativ .X. tone pământ umed cu rădăcini excavat cu prilejul lucrărilor de decolmatărie contracanală, precum și dacă capacitatea fizică a haldelor era suficientă pentru depozitarea unui asemenea volum de pământ dislocat.

În plus, normele tehnologice emise de .X. SA și Caietul de sarcini prevăd că la sfârșitul lucrărilor de decolmatărie contracanală, suprafețele haldelor să fie rediate în folosința inițială prin operațiuni de nivelare a materialului împrăștiat și așternerea unui strat de pământ vegetal în straturi de 15 cm și inierbarea acestei suprafețe însă, reprezentatul societății nu a oferit informații suplimentare referitor aceste obligații ale societății prevăzute în Caietul de sarcini.

Ca urmare, în urma analizei ansamblului operațiunilor facturate de SC .X. SA și a documentației prezentate s-a constatat că lucrările de decolmatărie, care constau în excavare a aproximativ .X. tone de pământ umed cu rădăcini, au fost realizate cu un singur utilaj pe pneuri, diferit de cel indicat de normele tehnologice ale .X. S.A (excavator pe șenile), nu a fost posibilă identificarea locațiilor de unde au fost transportate peste .X. tone de balast, pământ umed și beton, locațiile exacte ale gropilor de împrumut, perioada în care s-au realizat excavările, cantitățile de balast extrase, numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate în astfel de lucrări și nu au fost prezentate bonurile de transport în vederea determinării datei și orei livrării și primirii, documentele de însoțire a betonului și orice alte probe materiale în baza cărora s-a verificat temperatura betonului și consistența fiecărui transport, conform .X., așa cum prevăd caietele de sarcini și normele tehnice emise de .X. SA, certificatele de calitate emise de furnizor, buletinele de analiză și registru pentru încercări agregate cu rezultate determinabile efectuate de laboratorul anteprenorului, s-a confirmat lipsa unui studiu tehnic zonal, a avizelor și autorizației de gospodărire a

apelor și/sau a notificăii emise de Administrația Națională „.X.” și nu a fost explicat în mod rezonabil cum au fost posibile și realizabile din punct de vedere tehnic, în intervalul de timp al anului 2008, operațiuni privind excavarea și/sau transportul rutier a aproximativ .X. tone de pământ umed cu rădăcini.

Astfel, având în vedere cele constatate, precum și prezența în documente a unor omisiuni, elemente stereotipe și necorelative, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu există elemente suficiente în baza cărora să se poată justifica faptul că lucrările de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățării contrac canalelor de vegetație facturate, au fost prestate de SC .X. SA, în volumul fizic și valoric descris în documentele emise de presatator, cheltuielile în sumă de .X. lei nu sunt deductibile, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având la bază aceleași constatări organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de totală de .X. lei, compusă din:

- .X. lei pe anul 2009;
- .X. lei pe anul 2010;
- .X. lei pe anul 2011;
- .X. lei pe perioada .X./2012 - .X./2012, reprezentând lucrări de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contrac canalelor de vegetație la .X..

Suplimentar față de anul 2008 organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică lucrările de refacere coronament și berma .X. facturată cu factura nr..X./2011 în condițiile în care, în devizul postcalcul, sunt trecute alte lucrări respectiv de curățare contracanal păpuriș și decolmatare constând în vegetație acvatică cosită, excavare pământ, săpare manuală pământ și transport rutier pământ. Din explicațiile reprezentantului societății se confirmă inexactitatea înscrisă în factură lucrarea fiind denumită corect .X..

La .X. s-a constatat că au fost înregistrate, în perioada .X. – .X./2012, cheltuieli cu servicii întreținere drumuri și transportul materialelor în sumă totală de .X. lei ce fac obiectul contractelor de prestari nr..X. și nr..X., încheiate de .X., în calitate de achizitor cu furnizorul SC .X. SA , in calitate de prestator. Pretul total inițial convenit pentru contractul nr..X. a fost în sumă de .X. lei, echivalentul a .X. euro, fără TVA a fost suplimentat cu suma totala de .X. lei, potrivit actelor adiționale nr..X./2008, nr..X./2009 și nr..X./2009.

Conform art.2 din contract, SC .X. SA se obligă să-i presteze beneficiarului *“Servicii de transport și asigurarea întreținerii drumurilor la centralele din cadrul .X.: dezăpezirea drumurilor, degajarea drumurilor în urma prăbușirii anrocamentelor din versanți, căderi de copaci și alte lucrări accidentale”*.

La art.3 din contract, cu privire la durata și valabilitatea contractului, se precizează că *”Pentru fiecare titlu de prestație, achizitorul va emite, în baza prevederilor contractului, o comandă de începere a acesteia care va preciza titlul prestației, prețul acesteia, data de începere și de finalizare, precum și*

responsabilul de lucrare. Anexa la această comandă va fi caietul de sarcini sau documentația tehnică”.

Obiectul contractului nr..X./2009 îl reprezintă asigurarea de către .X. SA a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X. prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat, neprogramat sau din cadrul lucrărilor de investiții, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrări, în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract descrise în Anexele .X. la contract.

Prețul total convenit pentru îndeplinirea contractului nr..X./2009 a fost stabilit în sumă de .X. lei, fără TVA, la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei, contractul având valabilitate pe perioada .X.. Serviciile de transport, întreținere și refacere drumuri sunt incluse în contractul nr..X., în anexa nr..X..

Ulterior, prin actul aditional nr..X./2010, s-a suplimentat valoarea contractului nr..X. cu suma de .X. lei, fără TVA, pentru servicii de transport.

Referitor la lucrările de întreținere, refacere drumuri în cadrul amenajării .X., pentru perioada .X., organele de inspecție fiscală au constatat că, din suma totală de .X. lei, fără TVA, reprezentând prestări servicii de refacere, asigurare întreținere drumuri și dezapezire din cadrul amenajării .X.-X. facturate de SC .X. SA, nu sunt justificate prestările privind lucrările de întreținere, refacere căi de acces din cadrul amenajării .X., pentru suma de **.X. lei**, defalcată pe ani, astfel : .X. = .X. lei, 2008 = .X. lei, 2009 = .X. lei, 2010 = .X. lei).

Astfel, pentru facturile emise, **în perioada .X.,** de SC .X. SA, reprezentând lucrări de refacere “*Drum acces stația pompe .X.*”, “.X.”, “.X.”, “.X.”, “.X.”, “*Drum acces captări secundare-.X.*” și “.X.” s-au prezentat documente denumite Situația de lucrări/deviz, întocmită de prestator, acceptată și decontată de .X., în calitate de achizitor.

Potrivit situațiilor de lucrări s-au constatat că acestea au înscrise cheltuieli cu manopera, cheltuieli cu materiale și cheltuieli cu prestări servicii utilaje.

Din documentele prezentate și informațiile furnizate de către reprezentanții .X., s-a constatat că rezultă natura activităților executate cu utilajele, nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a numărului curse înscrise în “Deviz utilaj și transport”, nu se justifică natura și proveniența materialelor folosite la astuparea gropilor cu împietruiri din macadam, nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul concret în care se determină numărul de ore de funcționare al utilajelor indicate în documentele conexe la facturi, nu au fost prezentate documentele obligatorii prevăzute în contract, precum comanda, caietul de sarcini sau documentația tehnică, graficul de realizare a lucrărilor, nu au fost prezentate documente justificative pentru autobasculanta menționată în tabelul anexat la facturi din care să rezulte numărul de curse efectuate, activitatea desfășurată, cantitățile efective de materiale transportate, intervale de timp, procese verbale de recepție a lucrării etc..

Deși, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea lucrărilor de întreținere a căilor de acces din cadrul amenajării .X.-.X., cu adresa nr..X./2013 și adresa nr..X./2013, până la data încheierii inspecției fiscale nu au fost prezentate documente justificative relevante care să clarifice starea de fapt fiscală a prestărilor de servicii, iar în răspunsurile date de reprezentanții societății sunt prezentate date informative cu caracter general și evaziv.

Mai mult, în cazul facturii emise pentru “.X.” s-a prezentat situație de lucrări pentru obiectivul “.X.” – refacere drum și fișa mijlocului fix “.X.”, iar pentru justificarea provenienței materialelor reprezentantul societății a precizat că s-au folosit materiale locale (pietriș, nisip etc.) care se regăsesc din abundență avându-se în vedere specificul zonei, fiind încălcate prevederile Legii minelor nr.85/2003 care prevăd că explorarea resurselor minerale se realizează pe baza unei licențe exclusive acordate la cerere persoanelor juridice interesate.

De asemenea, pentru factura emisă pentru “.X.” s-a constatat că în evidența sucursalei nu se regăsește acest mijloc fix ceea ce demonstrează că au fost derulate lucrări de întreținere, refacere, etc. pe un drum de acces ce nu aparține .X..

Referitor la prestarile de servicii – intretinere drumuri cu utilajele: .X., .X., .X. și .X. - utilaje ce figurează ca fiind folosite zilnic în activitatea .X. în locatia .X. – .X..

S-a constatat că .X.a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii privind întreținerea și refacerea căilor de acces din amenajarea .X.-.X., emise de SC .X. SA, în calitate de prestator, în baza contractelor de prestări încheiate, în care sunt cuprinse valori privind ”situații realizări cu utilaje” folosite la .X. pentru întreținerea drumurilor, dezapezirea și degajarea drumurilor din amenajarea .X., respectiv .X., .X., .X., .X., etc. în sumă totală de .X. lei din care cheltuielile cu prestările în sumă de .X. lei nu sunt justificate ca fiind efectiv prestate.

În justificare au fost prezentate documente constând în fișa utilaj și foaie de parcurs din care nu rezultă modul concret în care a fost determinat numărul de ore de funcționare aferent utilajelor, respectiv ce activități concrete au fost efectuate cu utilajele respective, ce cantități efective de materiale au fost încărcate, intervale de timp etc..

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative precum devize, situații de lucrări întocmite, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă a acestor utilaje, motiv pentru care nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei.

5. Referitor la lucrările de mentenanță

În anul 2008, .X.a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix – denumit “.X.” din cadrul centralei .X., situată pe râul .X.,

în debitul contului .X. „.X.” în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizorul SC .X. SA.

Potrivit caietului de sarcini lucrarea .X. .X. – .X. constă în recondiționarea subansamblelor hidroagregatului (format din hidrogenerator și turbină). Definiția hidrogeneratorului, conform documentației tehnice (extras din cartea tehnica a mijlocului fix elaborată de subcontractantul .X. SA) este *”hidrogeneratorul tip .X. este un generator sincron, trifazat, cu arbore vertical, tip umbrelă (cu lagărul axial amplasat sub rotorul generatorului, pe capacul turbinei) și este destinat furnizării energiei electrice. Generatorul este cuplat direct și rigid cu turbina hidraulică tip .X., ansamblu formând un agregat cu două lagăre radiale, un lagăr radial al turbinei și un lagăr radial generator montat în steaua superioară a acestuia”*.

În cadrul lucrărilor .X. de tip .X. la .X., o parte din subansamblele componente ale hidrogeneratorului au fost modernizate/ reabilitate de către societatea .X. SA, în calitate de subcontractant al prestatorului S.C. .X. S.A.

Facturile de achiziții emise de prestatorul S.C. .X. S.A. au înscrisă la rubrica *„Denumirea produselor sau a serviciilor”* mențiunea *„.X. cu modernizare .X.”*.

Din analiza documentației în baza căreia au fost facturate aceste lucrări de mentenanță din categoria lucrărilor complexe – tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție, facturi fiscale) reiese că acestea includ, **atât lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici, în suma de .X. lei**, cum sunt demontare, dezmembrare și manevrarea subansamble hidroagregate, echipamente hidromecanic și instalații auxiliare, constatări tehnice, reconditionare subansamble turbină, recondiționare răcitori lagar axial, demontare RAV electrohidraulic, montare RAV numeric, realizarea legaturilor cu partea mecanohidraulica si electrica, lucrări de proiectare și multiplicare documentații tehnice etc., **cât și lucrări de reparații care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici inițiali și nu la îmbunătățirea acestora, în valoare de .X. lei** cum sunt procurarea pieselor de uzură și primă dotare, precum și a organelor de asamblare și etanșare, înlocuire gratare si table de acoperire nise vane, lucrări de reparații la nișele pragurilor și ghidajelor de la batardouri, ventil de golire CS, gură de vizitare cameră spirală și prize pentru măsurători mărimi hidraulice, decolmatarea prizei și camerei spirale, transport materiale si persoane și lucrari de organizare de santier, izolare nisa galerie evacuare plutitori mici.

S-a constatat că efectuarea lucrărilor de mentenanță - .X. a avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru un nou ciclu de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X. și, totodată, a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare.

De asemenea, din fișa mijlocului fix “.X. din fișa mijlocului fix “.X.” valoarea de inventar .X. lei, nr.inventar .X., caracteristicile tehnice ale hidroagregatului: turbina .X. si generator .X., cod de clasificare .X., data punerii în folosință .X., data amortizării complete .X. și ultima reevaluare an 2006 luna .X., iar potrivit

prevederilor HG nr.2139/2004, durata de functionare normala prevazuta pentru acest mijloc fix-.X. (din grupa "hidroagregat si circuit hidraulic") este cuprinsa între 12-22 ani, la ultima reevaluare efectuata in .X. fiind stabilită o .X. durată normală de funcționare, respectiv de 12 ani conform situație imobilizări la data de .X..

La finalizarea lucrarilor de mentenanță aferente mijlocului fix .X.-.X., comisia de recepție a încheiat Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor și punere în funcțiune nr..X./2009.

S-a constatat că suma de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit „.X.”, pentru perioada .X. - .X./ 2012, calculata prin aplicarea metodei de amortizare liniara, pe o perioada de 12 ani de la data procesului verbal de receptie a lucrarilor de modernizare, reprezintă cheltuială deductibilă, în acelasi sens fiind 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.

Astfel, pentru lucrarile de modernizări/investiții care au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor de exploatare, creșterea fiabilității hidroagregatului .X. din cadrul .X., prin executarea unor lucrări de modernizare/recondiționare la o serie de ansamble și subansamble ale hidroagregatului, în sumă totală de .X. lei, nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada anului 2008, cu aceasta valoare .X.având obligația de a majora valoarea de inventar a mijlocului fix denumit “.X.” din cadrul centralei .X. și să recupereze cheltuiala efectuată prin deducerea amortizarii lunare, potrivit art.24 alin.1 si alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu moidificările și completările ulterioare.

Pe anul 2009, s-a constatat că .X., în luna .X., a înregistrat în debitul contului sintetic .X. "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", analitic .X. "*Instalații tehnice și mașini proprii*" suma de .X. lei reprezentând lucrări de mentenanță (denumite lucrari de .X. – .X.). Concomitent, la data de .X./2009, suma de .X. lei a fost stornată din cheltuielile .X. - tip .X., înregistrate in perioada .X./2009 - .X./2009 de catre sucursala direct pe costuri, prin debitul contului .X. „.X.”, analitic .X. „.X.-.X.” și a înregistrat, in luna .X./2009 suma totala de .X. lei, prin articolul contabil: .X. "*imobilizări în curs*" = .X. "*furnizori*" .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la redactarea raportului de inspecție fiscală încheiat la nivelul societății - mamă și aceste modificări ce au avut loc în structura cheltuielilor respectiv, stornarea din contul .X. „.X.”, și trecerea sumelor respective la contul de investiții in curs – cont .X. "*Imobilizări în curs*", numai în ceea ce privește calculul accesoriilor privind impozitul pe profit.

La .X. s-a constatat că în luna .X./2009, a înregistrat în debitul contului sintetic .X. "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", analitic .X. "*Instalații tehnice și mașini proprii*" suma de .X. lei reprezentând lucrări de mentenanță (denumite lucrari de .X. – .X.). Concomitent, la data de .X./2009, suma de .X. lei a fost stornată din cheltuielile .X. - tip .X., înregistrate în perioada .X./2009 -

.X./2009 de catre sucursala direct pe costuri, prin debitul contului .X. „.X.”, analitic .X. „.X.-.X.” și a înregistrat, in luna .X./2009 suma totala de .X. lei, prin articolul contabil: .X. “*imobilizări în curs*” = .X. “*furnizori*” .X. lei.

În același sens a procedat și pentru anul 2010 pentru suma de hidrocentralele, reprezentând lucrari de .X. – .X. și pentru anul 2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând lucrari de .X. – .X..

Aceste modernizări realizate de SC .X. SA la hidroagregatele tip .X. si .X., în sumă totală de .X. lei, au fost considerate, in mod eronat, ca fiind cheltuieli deductibile de către sucursală în cursul anilor 2009, 2010 și 2011, aceste sume urmând a fi luate în considerare numai la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit, în functie de termenul scadent de plată al impozitului pe profit, întrucât sucursala a corectat în fiecare an, respectiv în luna .X. a fiecarui an, înregistrarea contabilă întocmită eronat în cursul anului.

De asemenea, în perioada .X., sucursala a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea lucrărilor de mentenanță tip .X. efectuate la hidroagregatele .X. și .X. din cadrul .X. , .X., .X., .X. și .X. în scopul pregătirii hidroagregatelor pentru un nou ciclu de funcționare și care reprezintă recondiționări ale hidroagregatelor .X. și .X. (compuse din turbina și hidrogenerator) care au crescut fiabilitatea unor componente prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare în sumă totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă lucrări de modernizare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și au calculat cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă de .X. lei.

La .X. s-au constatat următoarele:

1. Prin contractul nr..X./1997 încheiat între .X. (care a devenit .X.) si .X. s-a stabilit ca obiect "*Reparație capitală cu modernizarea celor .X. hidroagregate aflate în exploatare, în vederea creșterii gradului de siguranță și a puterii instalate la Centrala .X.*", în care la punctul 6.1.1 "*Volumul lucrărilor*" se stipulează „*prezentele condiții tehnice se referă la retehnologizarea cu mărirea puterii a șase turbine .X.erticale și a instalațiilor anexe ale acestora, instalate în centrala .X.*”, iar lucrările efectuate și echipamentele încorporate în lucrările de retehnologizare au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai hidroagregatelor și creșterea puterii instalate de la .X. MW la .X. MW.

În perioada .X./– .X./ 2006 sucursala a înregistrat în contul de cheltuieli cu reparații capitale în corespondență cu contul de furnizori, cheltuieli cu valoarea lucrărilor de retehnologizare executate la obiectivul .X., în sumă totală de .X. lei.

În trimestrul .X./ 2006, respectiv, în luna .X. și .X., sucursala a stornat suma totala de .X. lei din conturile de cheltuieli .X.”*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*” și a înregistrat suma în contul .X. “*Imobilizări corporale în curs de execuție*”.

S-a constatat că operațiunea de retehnologizare a hidroagregatelor de la .X. .X. a avut ca efect îmbunătățirea mijloacelor fixe, iar cheltuielile aferente acestor lucrări și echipamente se recuperează prin deducerea amortizării conform

prevederilor art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, sucursala a înregistrat eronat contravaloarea lucrărilor de re tehnologizare și a echipamentelor în conturile de cheltuieli în perioada .X. – .X./ 2006, consecința fiscală fiind majorarea cheltuielilor în trimestrele .X. ale anului 2006 cu această sumă.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În data de .X./1998 s-a încheiat contractul nr..X./1998, al cărui obiect a constat în *“Elaborarea lucrărilor de studii și/sau proiectare la obiectivele din anexa nr.1.....pe baza de acte adiționale”*, în care la art.2.3 se prevede că *“Prezentul contract se va desfășura pe perioada de derulare a contractului nr..X./1997 cu firma .X. (actualmente .X.)”* pentru *“reparații capitale cu modernizare pentru creșterea siguranței și capacității .X.”*.

În cursul anului 2006 valoarea serviciilor facturate de .X. .X. către .X.reprezentând activități de proiectare și asistență tehnică prevazute a se derula pentru lucrarea executată de .X., a fost în sumă de .X. lei fiind înregistrată în conturile de cheltuieli respectiv, suma de .X. lei în contul de .X. și suma de .X. lei în contul de reparații capitale. Lucrările executate de .X. pentru modernizarea și creșterea capacității celor .X. hidroagregate la .X. reprezintă investiție și valoarea lucrărilor executate în anul 2006 a fost înregistrată în trimestrul .X. 2006 în conturile de immobilizări corporale în curs de execuție astfel că, lucrările de proiectare și asistență tehnică executate de .X. SA, aferente aceleiași investiții reprezintă cheltuieli ulterioare și conform prevederilor pct.94 alin.2 din Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr.1752/1995 sunt recunoscute ca o componentă a activului

De asemenea, în data de .X./2002, între .X.în calitate de beneficiar și .X. **SA .X. în calitate de proiectant, s-a încheiat contractul nr..X./2002**, al cărui obiect îl reprezintă *“întocmirea serviciilor din anexa 1”*, iar conform anexei 1 serviciile de proiectare și consultanță pe anul 2006 sunt aferente lucrării *“Reparație capitală cu modernizare a .X.”* care a fost executată de .X. și .X., valoarea acesteia fiind înregistrată de sucursală în contul de immobilizări corporale în curs de execuție. Durata contractului nr..X. *“se definește în conformitate cu graficul aprobat pentru realizare lucrări “Reparație capitală cu modernizare a .X.”*, iar valoarea serviciilor de proiectare și consultanță facturate de .X. SA pentru obiectivul Centrala .X. .X. (.X.) a fost în anul 2006 în sumă de .X. lei, înregistrată corect în contul de immobilizări corporale în curs de execuție.

Ca urmare, s-a constatat că valoarea serviciilor de proiectare și asistență tehnică facturate de .X. SA pentru obiectivul Centrala.X. s-au înregistrat în mod eronat în conturile de cheltuieli și nu în contul de immobilizări corporale în curs de execuție, consecința fiscală fiind majorarea în mod eronat a cheltuielilor înregistrate de .X.în anul 2006 cu suma totală de .X. lei, prin încălcarea prevederilor art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în cursul anului .X. .X.a înregistrat valoarea serviciilor facturate de .X. SA .X. reprezentând servicii de proiectare și asistență tehnică prevazute a se derula pentru lucrarea executată de .X., în sumă de .X. lei în conturile de cheltuieli cu reparațiile prin încălcarea prevederilor art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Pe perioada .X., .X.a înregistrat în contul de cheltuieli cu reparațiile capitale, atât cheltuieli cu .X., cât și cheltuieli de natura investițiilor, astfel:

În cursul anului 2009, s-au executat lucrări la vană de intervenție rapidă la hidroagregatul nr..X. din cadrul .X. în sumă de .X. lei și la echipament electric pentru stația de servicii generale .X. **în sumă de .X. lei, lucrări cu caracter de investiții a căror valoare a fost înregistrată inițial în contul de reparații capitale și stornate ulterior, în luna .X./2009**, influența fiscală fiind majorarea în mod eronat a cheltuielilor în cursul anului 2009. La baza întocmirii notei contabile de stornare a stat adresa .X. nr..X./2010 din care rezultă că lucrările de reparații efectuate la activele hidroenergetice sunt lucrări de modernizare care conduc la obținerea de beneficii suplimentare.

În cursul anului 2011, s-a executat un număr de .X. lucrări în sumă de .X. lei, lucrări cu caracter de investiții a căror valoare **a fost înregistrată inițial în contul de reparații capitale și stornate ulterior, în luna .X./2011, influența fiscală fiind majorarea în mod eronat a cheltuielilor în cursul anului 2011.** La baza întocmirii notei contabile de stornare a stat adresa .X. nr..X./2012 din care rezultă că lucrările de reparații efectuate la activele hidroenergetice sunt lucrări de modernizare care conduc la obținerea de beneficii suplimentare și reduceri de costuri și că în conformitate cu Legea nr.15/24.03.1994 privind amortizarea capitalului imobilizat și HG nr.909/29.12.1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 s-a constatat că aceste lucrări de reparații reprezintă lucrări de modernizare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de reparații capitale din categoria lucrărilor complexe-tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de terminare a lucrărilor) și implicit la emiterea facturilor, s-a constatat ca acestea includ, atât lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare fie prin creșterea veniturilor, fie prin diminuarea costurilor, cum sunt realizare instalație de rezervă pentru filtrarea apei de răcire, montare echipament de însoțire a conductelor de alimentare cu apă potabilă, cablarea circuitelor de alimentare ale consumatorilor vitali la centrala .X. .X., înlocuire cu tâmplărie de aluminiu la turn comandă ecluză, amenajare platforma de evacuare reziduri la centrala.X., înlocuire grup electrogen baraj, vană de intervenție rapidă .X. etc., cât și lucrări de reparații care au avut ca efect restabilirea parametrilor tehnici inițiali fiind recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei în care s-au efectuat.

Valoarea totală a lucrărilor de natura investițiilor, înregistrată în contul de cheltuieli cu reparații capitale, pe perioada .X., este în sumă de .X. lei, din care

suma de .X. a fost stornata in luna .X./2009 și suma de .X. lei a fost stornată în luna .X./2011.

Ca urmare, s-a constatat că valoarea lucrărilor de natura investițiilor s-a înregistrat eronat în conturile de cheltuieli și nu în contul de imobilizări corporale în curs de execuție, consecința fiscală fiind majorarea cheltuielilor înregistrate de .X. in perioada .X. – .X./ 2012 cu suma de .X. lei, prin încălcarea prevederile art.24 alin.1 si alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe cu durata normală de funcționare expirată nu a fost calculată valoarea amortizării deoarece nu s-a determinat o .X. durată normală de funcționare, așa cum se prevede la art.III punctul 2 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, iar **valoarea amortizării calculate pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe cu durată normală de utilizare ramasă este în sumă de .X. lei**, calculata pentru fiecare trimestru din perioada .X. –.X./2012.

La .X., pentru realizarea lucrărilor de prestări servicii și execuție lucrări, între .X. prin .X., în calitate de achizitor și S.C. .X. SA, în calitate de prestator, au fost încheiate următoarele contracte:

- contractul nr..X., cu valabilitate pe perioada .X./2005-.X./2009;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2010-.X./2010;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2010-.X./2010;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2011-.X./2011;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2012-.X./2014.

Obiectul contractelor îl reprezintă asigurarea de către S.C. .X. SA a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la toate obiectivele aflate în patrimoniul/administrarea .X. prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat sau neprogramat, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrări, precum și efectuarea de servicii către beneficiar cu mijloace de transport auto, autospeciale și utilaje tehnologice proprii sau închiriate de către executant în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar.

Conform normativului de programare a activității de mentenanță în .X., sunt definite următoarele tipuri de lucrări de mentenanță:

- lucrări de mentenanță de nivel 1 (.X.) - reprezintă *"ansamblul lucrărilor de mentenanță care au drept scop menținerea instalațiilor în condiții tehnice normale. Aceste lucrări se caracterizează prin lucrări și operatii simple, de volum redus, necesare pentru menținerea unor subansambluri și elemente componente ale acestora într-o stare corespunzătoare din punct de vedere tehnic în scopul prevenirii uzurii premature, deteriorări sau accidente"*;
- lucrări de mentenanță de nivel (.X.) - reprezintă *"ansamblul lucrărilor de mentenanță care au drept scop verificarea și remedierea componentelor cunoscute ca având fiabilitatea cea mai redusă în cadrul ansamblului din care fac parte, precum și înlocuirea pieselor de uzură, verificarea și reglarea*

organelor de siguranță, protecțiilor și automatizărilor, astfel încât să asigure funcționarea .X. (Structuri, Instalatii ansambluri, subansambluri, echipamente si componente ale capacităților din sectorul energiei electrice) în condiții normale până la executarea unei lucrări de nivel 3”;

- lucrări de mentenanță de nivel 3 (.X.) - reprezintă ”ansamblul lucrărilor de mentenanță care au drept scop restabilirea potențialului funcțional și de fiabilitate al .X., pentru o perioadă, la un nivel comparabil cu cel inițial confirmat prin recepția definitivă”;

- lucrări de mentenanță de nivel (X) - reprezintă ”ansamblul de mentenanță complexe efectuate asupra unor .X. prin care, fără modificarea tehnologiei inițiale se restabilește starea tehnică și de eficiență a acestora la un nivel apropiat de cel avut la în ceputul duratei de viață”;

- lucrări de mentenanță corectivă reprezintă ansamblul lucrărilor de mentenanță care se execută în scopul readucerii .X. în stare pentru a-și îndeplini funcțiile pentru care au fost proiectate în urma producerii unui defect sau întreruperii voite a misiunii .X. atunci când este iminentă producerea unui defect a cărui apariție nu a putut fi prevăzută.

A. Cu privire la înregistrarea eronată a lucrărilor de mentenanță tip .X. și tip .X.

1. Lucrări de mentenanță tip .X. si tip .X. executate in perioada .X. respectiv perioada .X. la mijlocul fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul centralei .X. (.X.)

S-a constatat că în perioada .X. respectiv, perioada .X., .X.a înregistrat cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix – denumit “Clădire de locuit .X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X., în sumă de .X. lei, în debitul contului .X. „Cheltuieli cu întreținerea si reparațiile”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA si S.C. .X. SRL .X..

Potrivit caietului de sarcini nr. .X., scopul lucrării de mentenanță tip .X. la mijlocul fix menționat l-a constituit readucerea apartamentelor nr..X. la parametrii inițiali si asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, acestea reprezintă lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient, în suma de .X. lei, constând în înlocuirea tamplariei exterioare cu tamplarie din Al cu geam termopan, înlocuirea tamplariei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugraveli si vopsitorii, termoizolări pereti exteriori, zugraveli la fatade, înlocuire sarpanta si invelitoare acoperis cu tabla Lindab, montare burlane, scocuri si parazapezi, instalatii noi (electrice, sanitare, incalzire) etc..

Potrivit caietului de sarcini nr. .X. scopul lucrării de mentenanță tip .X. la mijlocul fix menționat l-a constituit protejarea personalului muncitor din . .X. nr..X. sau zona adiacenta si a aparatului electronice si electrocasnice din cladire contra trazenetelor si a supratensiunilor atmosferice, lucrări ce au constat în preluarea si

recunoașterea amplasamentului unde se va executa lucrarea, executarea săpăturilor pentru platbanda și a găurilor pentru electrozii de împământare, montarea electrozilor de împământare și turnarea betonitei, montarea catargului pentru .X., montarea .X.-ului, montarea platbandei de coborâre și legarea la priza de pământ, verificarea și măsurarea instalației prize de pământ și protecție împotriva descărcărilor atmosferice etc..

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă de fapt lucrări de investiții ce au ca scop asigurarea protecției valorilor umane și materiale în sumă de .X. lei.

În anul 2010, SC .X. SA - .X.a întocmit caietul de sarcini nr..X./2010 și Dispoziția de șantier nr..X. privind lucrări suplimentare, pentru lucrarea de mentenanță tip .X. realizată la mijlocul fix – “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X., mijloc fix redenumit în caietul de sarcini ca și „*cladire de intervenție .X. – .X.*”, scopul lucrării de mentenanță tip .X. la mijlocul fix fiind readucerea clădirii la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de locuire.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ în principal lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient în sumă de .X. lei constând în înlocuirea tâmplăriei exterioare cu tamplărie din PVC cu geam termopan, înlocuirea tâmplăriei interioare, plăci cu faianță, gresie, parchet, zugraveli și vopsitorii, termoizolări pereți exteriori polistiren expandat și tencuială decorativă colorată la toată clădirea, montare jgheaburi și burlane din PVC, înlocuire astereală cu lambriu PVC, montare copertine deasupra scărilor de intrare, instalații noi (electrice, sanitare, încălzire) etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit **cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X., pentru perioada .X. - .X./ 2012**, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada rămasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. **Rezultă astfel, la data de .X./2012, cheltuieli nedeductibile fiscal** privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat mai sus în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei).

2. Lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în anul .X. respectiv în perioada .X. la mijlocul fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X..

În anul .X. respectiv perioada .X., sucursala .X. .X. a înregistrat cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix în sumă totală de **.X. lei**, prin debitul contului .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” în baza facturilor emise de furnizorii S.C. .X. SA și S.C. .X. SRL .X..

Potrivit caietului de sarcini nr..X./2009 scopul lucrării de mentenanță tip .X. l-a constituit readucerea celor .X. apartamente la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient în suma de .X. lei, constând în înlocuirea tâmplariei exterioare cu tâmplarie din PVC cu geam termopan, înlocuirea tâmplariei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugraveli și vopsitorii, termoizolări pereți exteriori polistiren expandat și tencuiala decorativa colorata la toata cladirea, montare jgheaburi și burlane din PVC, înlocuire astereala cu lambriu PVC, montare balustrazi de inox pe casa scarii și la terasele apartamentelor de la etaj, montare 2 usi duble din aluminiu cu geam termopan pentru cele 2 intrari din vila, usa aluminiu acces pod și usa aluminiu camera centralei, realizare copertină protecție scara exterioara, montare .X. boilere termoelectrice, instalatii noi (electrice, sanitare, incalzire) etc., iar lucrările de mentenanță tip .X. constau în protejarea personalului muncitor din . nr. .X. sau zona adiacenta și a aparatului electronice și electrocasnice din cladire contra trznetelor și a supratensiunilor atmosferice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă de fapt lucrări de investiții ce au ca scop asigurarea protecției valorilor umane și materiale în sumă de .X. lei.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix și care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat **cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix, pentru perioada .X./2008 - .X./ 2012**, calculata prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasă de recuperat de la data receptionării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei - .X. lei).**

De asemenea, au fost stabilite următoarele cheltuieli cu lucrări de mentenanță tip .X. și .X. nedeductibile fiscal:

3. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în anul .X. respectiv în perioada .X. la mijlocul fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X. în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X.,X., în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. SRL .X., constând în readucerea apartamentelor nr. .X. la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ în principal lucrări de investitii/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient ce constau în înlocuirea tamplariei exterioare cu tamplarie din PVC cu geam termopan, înlocuirea tamplariei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugraveli si vopsitorii, termoizolări pereti exteriori polistiren expandat si tencuiala decorativa colorata la toata cladirea, montare jgheaburi si burlane din PVC, înlocuire astereala cu lambriu PVC, montare balustrazi de inox pe casa scarii si la terasele apartamentelor de la etaj, montare 2 usi duble din aluminiu cu geam termopan pentru cele 2 intrari din vila, usa aluminiu acces pod si usa aluminiu camera centralei, realizare copertină protectie scara exterioara, montare 2 boilere termoelectrice, instalatii noi (electrice, sanitare, incalzire) etc., iar lucrările de tip .X. constau în protejarea personalului muncitor din .X. nr..X. sau zona ei adiacenta si a aparaturii electronice si electrocasnice din cladire contra trznetelor si a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuiială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X.+X., nr. Inventar .X.“ din cadrul .X., pentru perioada .X. - .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrurilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei - .X. lei).**

4. Pentru lucrari de mentenanță tip .X. executate in anul 2010 respectiv in perioada .X. la mijlocul fix “Cladire de interventie .X., nr. Inventar .X.”,din cadrul .X. în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X.,,X., in baza facturilor emise de catre furnizorii S.C. .X. SA, constând în readucerea clăirii la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ în principal lucrări de investitii/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient în sumă de .X. lei și au constat în refacere tencuieli interioare, termoizolatie de vata minerala sau inlocuitori la dormitoare etaj, montare copertine din inox cu policarbonat la balcoane, montare parchet laminat dormitor, inlocuire a unor instalatii electrice, sanitare, inlocuirea usii de la intrare, demontare imprejmuiiri si executarea unei imprejmuiiri din teava metalica inglobata in beton si placata cu policarbonat, executarea unui foisor din lemn pe .X. mp etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit "*Cladire de interventie .X., nr. Inventar .X.*" din cadrul .X., pentru perioada .X./2008 – .X./2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

5. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix "*.X. nr. Inventar .X.*" în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA și S.C. .X. SRL .X., constând în execuția unei scări pe lungimea de .X. m cu trepte din beton cu dimensiunile .X. (pe traseul unei cărări), necesară pentru accesul comod, siguranța sporită și evitarea producerii de accidente la personalul de exploatare de la baraj .X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în amenajare curte, turnare beton, montare astereala din PVC, montare usi din lemn interioare, rostuire zid de sprijin etc., iar lucrările de tip .X. l-a constituit protejarea personalului muncitor din cladire sau zona adiacenta și a aparaturii electronice și electrocasnice din cladire contra trazeunetelor și a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, organele de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit "*.X. nr. Inventar .X.*", pentru perioada .X./X. – .X./2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

6. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în anul .X., respectiv în perioada .X./2012 – .X./2012 la mijlocul fix "*.X.+X., nr. Inventar .X.*" în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA și S.C. .X. SRL .X., constând în modernizarea clădirii.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări

definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în schimbarea acoperisului de țiglă cu unul tip Lindab, termoizolarea prin placare cu polistiren extrudat a exteriorului clădirii, parchet laminat în dormitoare și sufragerii, gresie și faianță în băi, tâmplarie din PVC cu geam termopan, modernizarea bailor si bucatariilor prin înlocuirea obiectelor sanitare si instalatiilor sanitare, central termica de incalzire pentru fiecare apartament, înlocuire instalații electrice etc., iar lucrările de tip .X. le-au constituit protejarea personalului muncitor din cladire sau zona adiacenta si a aparaturii electronice si electrocasnice din cladire contra trznetelor si a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuiială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X.+X., nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X., calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – hidrocentralele).

7. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate in anul 2011, la mijlocul fix “.X. împrejuriri nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X.,,X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în montare usi si porti metalice glisante, turnare beton simplu in fundatii, montare stalpi de teava otel, grunduiri anticorozive, vopsitorii etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuiială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X. împrejuriri nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X./ 2011 – .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

8. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate in anul 2008, anul 2010 și anul 2011 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei,

înregistrate în contul „X.X”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în montare centrala electrica, fosa septica ecologica, tencuieli interioare, pereti despartitori și tavane suspendate din gips carton, parchet din parchet lamelar, placaj gresie și faianta, hidroizolație tip X., realizare canalizare respective alimentare cu apa a grupurilor sanitare, uși și ferestre din profile PVC tip gealan, instalații electrice depozit etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit „X. nr. Inventar X.”, pentru perioada X. – X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de X. lei (X. lei – X. lei).**

9. Pentru lucrări de mentenanță tip X. executate în anul 2006 la mijlocul fix „X. Inventar X.” în sumă de X. lei, înregistrate în contul „X.X”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. X. SRL X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în montare usa hol, usa biblioteca tehnica, repositionare uși acces grupuri sanitare și uscătoare electrice, montare tamplarie de termopan la camerele X. și X., închidere garaje laterale și mijloc, mărirea spațiului de parcare din fata garajelor și turnarea de bitum, turnare sape din ciment în garaje deasupra nivelului asfaltului din curte etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit „X. Inventar X.”, pentru perioada X. – X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de X. lei (X. lei – X. lei).**

10. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în anul 2006 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în fundație beton ciment la stazi, alei și platforme carosabile, montare pavele ecologice pe suprafața carosabilă a parcarii și pavele tip I pe trotuar, semănare gazon pe suprafețe orizontale etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X. nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X./2012 – .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada rămasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

11. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în tencuieli hidroizolante, placare cu table zincate, tavan și șafe din alucobond, înlocuire uși existente din table cu uși din AL sau PVC, placare cu gresie și faianță, instalație de iluminat central etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X. nr. Inventar .X.” pentru perioada .X./2009 – .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada rămasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

12. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA și SC .X. SRL .X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în realizarea hidroizolației cu membrane PVC tip .X. sau echivalent, schimbarea placilor fonoabsorbante ale tavanului din sala de comanda, execuția zugrăvelilor cu vopsea lavabila in doua straturi etc., iar lucrările de tip .X. au constat în protejarea personalului muncitor din cladire sau zona adiacenta și a aparaturii electronice și electrocasnice din cladire contra trazeunetelor și a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) și de nivel .X. aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuiială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X. nr. Inventar .X.” pentru perioada .X., calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

13. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în realizare traseu alimentare cu apa la vile de interventie .X., instalatii record alimentare cu apa vile interventie, dotari (bazin apa .X. L) etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuiială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X. nr. Inventar .X.” pentru perioada .X./2012 – .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura**

modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

14. Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în anul 2010 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. „.X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în realizare infrastructură și suprastructură drum, realizare zid de sprijin, L=.X. m, amenajare taluze, podete, canal electric, executare rigole pereate etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X. nr. Inventar .X.” pentru perioada .X., calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei – .X. lei).**

B. Cu privire la înregistrarea eronată a cheltuielilor de mentenanță tip .X., tip .X. și tip mentenanță corectivă

1. Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. kv, nr. Inventar .X.” din cadrul .X. în sumă de .X. lei, în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în baza facturilor emise de către furnizorul S.C. .X. SA.

Prin avizul nr. .X. și avizul nr. .X. Consiliul tehnico-economic al .X. a avizat favorabil documentația privind Studiul de fezabilitate privind .X. la .X..X. –.X. respectiv Proiectul tehnic nr. .X. și caietele de sarcini privind lucrarea de mentenanță tip .X. la .X..X. – .X., lucrare ce are ca scop următoarele obiective:

- creșterea gradului de disponibilitate al centralei;
- un grad de fiabilitate ridicat al aparatajului primar și secundar din celule;
- un grad de siguranță ridicat în exploatare;
- costuri de exploatare reduse;
- un sistem de metering adecvat cerințelor actuale.

Soluția tehnică adoptată a fost înlocuirea în totalitate a echipamentului primar și secundar din celule, inclusiv a protecțiilor electrice și sistemului de măsură a energiei electrice (care nu mai corespundea reglementărilor ANRE), precum și a construcțiilor de susținere aferente.

Conform normativului de programare a activității de mentenanță în .X., în cadrul lucrărilor de mentenanță de nivel 4 se pot efectua și lucrări de modernizare. În acest caz se va întocmi studiu de fezabilitate pentru ansamblul

lucrărilor de reparații capitale cu modernizare, cu evidențierea costurilor aferente modernizării. Aceste costuri majorează valoarea contabilă a mijlocului fix și pot fi eșalonate pe durata de viață restantă a mijlocului fix.

Din nota de fundamentare nr. .X. rezultă ca pentru acest mijloc fix a fost **aprobată execuția lucrării tip .X. cu modernizări.**

.X. a întocmit proiectul tehnic .X., comanda nr..X. și comanda nr..X./2008, pentru lucrarea de mentenanță tip .X. lucrări realizate la mijlocul fix –denumit “.X., nr. Inventar .X.”.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță–tip .X. (proiect tehnic, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat ca lucrările respective reprezintă de fapt investiții și/sau modernizări efectuate la mijlocul fix.

Din fișa mijlocului fix “.X., nr. Inventar .X.”, rezultă faptul că la data de .X./2008, valoarea de inventar a acestuia în sumă de .X. lei figurează a fost complet amortizată, iar potrivit prevederilor HG 2139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, durata de funcționare normală prevăzută pentru acest mijloc fix este cuprinsă între 12-22 ani, pentru acest mijloc fix fiind stabilită o .X. durată normală de funcționare, respectiv de 12 ani începând cu luna .X./2009.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielă deductibilă în suma de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X., nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X./2009 - .X./2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada rămasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă, la data de .X./2012, cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei – .X. lei).

2. Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrări de mentenanță corectivă executate în anul 2006 respectiv lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în baza facturilor emise de către furnizorul S.C. .X. SA.

În anul 2005, urmare a incidentului produs în data de .X./2005 la .X., .X. a întocmit Raportul de analiză, prin care s-au constatat următoarele:

- inundarea centralei prin capacul de vizitare al camerei spirale aferente .X. care s-a desprins din suruburi;
- inundarea bateriei de acumulatori .X., care asigură tensiunea operativă de .X. în .X. și în Stația de .X. .X., ceea ce a determinat dispariția tensiunii operative .X.;
- dezvoltarea unui incendiu la transformatorul de bloc .X. care s-a extins la acoperișul centralei și încăperile din zona platformei de montaj din central.

Pentru remedierea deficiențelor constatate la clădirea centralei în urma producerii incidentului a fost aprobată realizarea în anul 2006 a lucrărilor de mentenanță corectivă la mijlocul fix –“.X., nr. Inventar .X.”.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță–tip corectiva (raport de analiza incident, comenzi, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat ca acestea includ in principal lucrări de investitii/modernizări ce au ca efect atât sporirea gradului de confort si ambient cât si protecția valorilor umane si materiale (in suma de .X. lei) astfel, confectionat acoperiș tamplarie aluminiu, închidere camera de comanda, finisaje cladire centrala, balustrada pod acces centrala, instalatii stins incendii, iluminat exterior intre centrala si vile, turnat asfalt pod etc..

În perioada .X., .X., .X.a emis comanda nr..X. si dispozitia de santier nr..X./2008 pentru executarea lucrării Tratarea suprafetei exterioare a cilindrului de beton. Reabilitare fatada .X. la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.”.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestei lucrări de mentenanță (comenzi, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrările respective reprezintă de fapt investitii si/sau modernizări efectuate la mijlocul fix (in suma de .X. lei).

Având în vedere cuantumul si natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță aferente acestui mijloc fix care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X., nr. Inventar .X.” pentru perioada .X. - .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniara, pe perioada ramasă de recuperat de la data receptionării lucrărilor de modernizare/investitii. Rezultă, la data de .X./2012, cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat mai sus în sumă totală de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

3. Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrari de mentenanță corectiva tip .X. executate in perioada .X. la mijlocul fix “Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.” în perioada .X. - .X., în sumă de .X. lei în contul .X. „.X.” în baza facturilor emise de către furnizorul S.C. .X. SA.

În anul 2005, urmare a incidentului produs în data de .X./2005 la .X., .X. a întocmit Raportul de analiză prin care s-au constatat următoarele:

- inundarea centralei prin capacul de vizitare al camerei spirale aferente .X. care s-a desprins din suruburi;
- inundarea bateriei de acumulatori .X., care asigura tensiunea operativa de .X. in .X. si in Statia de .X. .X., ceea ce a determinat disparitia tensiunii operative .X.;
- dezvoltarea unui incendiu la transformatorul de bloc .X. care s-a extins la acoperisul centralei si în încăperile din zona platformei de montaj din central.

Pentru remedierea deficiențelor constatate la clădirea centralei în urma producerii incidentului a fost aprobată realizarea în anul 2006 a lucrărilor de

mentenanță corectivă la mijlocul fix–denumit “*Hidroagregat nr..X. (.X.), nr.Inventar .X.*” .

Conform raportului de reevaluare la .X., mijlocul fix – denumit “*Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr.Inventar .X.*” are o valoare de înlocuire la aceasta data in suma de .X. lei si o valoare de intrare reevaluată in suma de .X. lei.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrări de mentenanță–tip corectiva (raport de analiza incident, comenzi, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că la acest mijloc fix au fost executate lucrări de reabilitare si modernizare in suma de .X. lei, fără a fi evidentiata distinct costurile aferente modernizărilor.

Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță costul unei reparatii tip .X., nu poate depasi 40% din valoarea de inlocuire a mijlocului fix. Având in vedere faptul ca mijlocul fix “*Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.*” are o valoare de inlocuire la data de .X. in suma de .X. lei, iar costul reparatiei la acesta depaseste suma de .X. lei (.X. x 40%), precum si faptul ca au fost executate lucrări de .X. cu modernizare, organele de inspectie fiscala au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea hidroagregatului in suma de .X. lei, reprezinta cheltuieli de natura investitiilor/modernizărilor efectuate la mijlocul fix care majorează valoarea de intrare a acestuia.

Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță, lucrările de reabilitare a unui hidroagregat reprezinta ansamblul lucrarilor care se executa in scopul readucerii unui grup energetic, inclusiv instalatiile anexe in starea care sa permita functionarea la parametrii nominali declarati, in conditii de siguranta si eficienta .X. pentru un nou ciclu de functionare (minim 22 ani). Rezultă că efectuarea lucrarilor de mentenanță corectiva - .X. a avut drept scop pregatirea hidroagregatului pentru un nou ciclu de functionare in vederea continuarii procesului de productie a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X. si totodata, a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de functionare.

Având în vedere cuantumul si natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță aferente acestui mijloc fix care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, acestea recuperându-se prin deducerea amortizarii organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuiala deductibilă în suma de .X. lei reprezentand amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “*Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr.Inventar .X.*”, pentru perioada .X./2008 – .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniara, pe perioada ramasă de recuperat de la data receptionării lucrărilor de modernizare/investitii. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat mai sus în sumă de .X. lei (.X. lei– .X. lei).**

4. Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrări de mentenanță corectiva tip .X. executate in anul .X. la mijlocul fix “*Hidroagragat nr..X. (.X.), nr. Inventar .X.*”, în sumă de .X. lei, în debitul contului .X. „.X.”, în baza facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA.

În anul 2005, urmare a incidentului produs în data de .X./2005 la .X., .X. SA întocmit Raportul de analiză, iar pentru remedierea deficiențelor constatate la clădirea centralei a fost aprobată realizarea în anul 2006 a lucrărilor de mentenanță corectivă la mijlocul fix "Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X."

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrări de mentenanță-tip corectiva (raport de analiza incident, comenzi, devize de lucrari/situațiilucrăride definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca la acest mijloc fix au fost executate lucrări de reabilitare si modernizare in suma de .X. lei, fara a fi evidentiata distinct costurile aferente modernizărilor.

Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță costul unei reparatii tip .X., nu poate depasi 40% din valoarea de inlocuire a mijlocului fix și având in vedere faptul ca mijlocul fix "Hidroagregat nr..X. (.X.), nr. Inventar .X. " are o valoare de inlocuire la data de .X. in suma de .X. lei și costul reparatiei la acesta depaseste suma de .X. lei (.X. x 40%), precum si faptul ca au fost executate lucrări de .X. cu modernizare, organele de inspectie fiscala au constatat că valoarea cheltuielilor efectuate de unitatea verificata pentru reabilitarea hidroagregatului, in suma de .X. lei reprezinta cheltuieli de natura investitiilor/modernizărilor efectuate la mijlocul fix care majoreaza valoarea de intrare a acestuia.

Având în vedere cuantumul si natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță aferente acestui mijloc fix care majoreaza valoarea de intrare a mijlocului fix se recupereaza prin deducerea amortizarii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuiala deductibila în suma de .X. lei reprezentand amortizarea aferenta mijlocului fix denumit "Hidroagragat nr..X. (.X.), nr.Inventar .X.", pentru perioada .X. – .X./ 2012 , calculata prin aplicarea metodei de amortizare liniara, pe perioada ramasa de recuperat de la data receptionării lucrărilor de modernizare/investitii. Rezultă, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix în sumă de .X. lei (.X. lei– .X. lei) .**

1. În ceea ce privește înregistrarea eronata a lucrărilor de mentenanță- (tip .X., tip .X., tip .X. respectiv tip mentenanță corectivă) direct pe cheltuieli de intretinere si reparatii si nu in categoria investițiilor/modernizărilor efectuate la mijloacele fixe menționate, organele de inspectie fiscală au solicitat, prin adresa inregistrată la secretariatul .X.sub nr..X., numirea persoanelor responsabile pentru a da explicatii scrise referitor la:

1. a) scopul pentru care sunt utilizate următoarele clădiri: .X. clădiri de locuit .X. (nr. Inv .X., .X. și .X.), 1 clădire locuit .X. (nr.inv..X.), clădire intervenție .X. (nr.inv..X.), .X. (nr.inv..X.) și cum se justifica faptul că aceste imobile (pentru care în perioada .X. Sucursala .X. .X. a înregistrat cheltuieli semnificative cu întreținerea și reparații la acestea) sunt destinate pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni taxabile ale unității;

b) justificarea înregistrării în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, cheltuieli deductibile fiscal, a lucrărilor de modernizare la clădirile din

patrimoniul Sucursalei (clădiri de locuit, clădiri de intervenție, clădiri-centrale, sediu administrativ, depozit, împrejurimi, etc.) efectuate atât de către SC .X. SA cât și de alți prestatori în perioada .X., lucrări care, așa cum rezultă din documentațiile de execuție prezentate au avut ca scop îmbunătățirea gradului de confort și ambient, protecția valorilor umane și materiale sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora;

c) justificarea faptului că pentru unele dintre imobilele menționate mai sus s-au înregistrat cheltuieli cu reparații ce depășesc semnificativ valoarea de inventar la data punerii în funcțiune a acestor mijloace fixe, respectiv valoarea rezultată în urma reevaluărilor acestor imobilizări efectuate pentru anul 2006 și 2009.

Din explicațiile scrise date de d-nul .X. - economist principal în cadrul .X. prin nota explicativă din data de .X./2013, d-nul .X. - economist în cadrul .X. prin nota explicativă din data de .X./2013), respectiv domnul .X. -director adjunct economic la .X. prin nota explicativă din data de .X./2013, rezultă următoarele:

- clădirile de locuit .X., .X., clădirea de intervenție .X., .X. sunt utilizate ca locuințe de intervenție pentru salariații locațiilor respective și sunt deci destinate exclusiv activității de bază a sucursalei respectiv producerea energiei electrice. Se anexează în acest sens adresa .X. nr. .X./2010;

- lucrările efectuate la clădirile din patrimoniul sucursalei (clădiri de intervenție, centru dispeceri, depozit, împrejurimi) de către S.C. .X. S.A. (clădiri de locuit, clădiri de intervenție, clădiri-centrale, sediu administrativ, depozit, împrejurimi, etc.) în perioada .X. sunt lucrări de mentenanță așa cum rezultă din documentația tehnică (caiete de sarcini, note de fundamentare, etc.) întocmite de serviciile de specialitate ale sucursalei (serviciul tehnic, serviciul mentenanță). În programele de mentenanță ale sucursalei din perioada menționată aprobate de .X. sunt prevăzute aceste lucrări. De asemenea, aceste lucrări sunt prevăzute și în bugetele de venituri și cheltuieli ale sucursalei și nu în programele de investiții. În plus pe toate facturile emise de S.C. .X. S.A., serviciul mentenanță al sucursalei a încadrat acestelucrăripe tipuri delucrări (.X., .X., .X., .X., mentenanță corectivă), iar înregistrarea în contul .X.”X. a facturilor emise de S.C. .X. S.A. este corectă din punct de vedere contabil. Explicații privind încadrarea acestorlucrăriîn lucrări de mentenanță trebuie date de serviciul tehnic, serviciul mentenanță și de directorul tehnic.”;

- reevaluarile efectuate la unele mijloace fixe pentru anul 2006 și anul 2009 (în special construcții) au fost de fapt subevaluări iar valoarea de piață a acestor imobilizări este cu mult mai mare decât valoarea lor de inventar.

2. justificarea înregistrării lucrărilor de reparații tip .X. constând în: scara acces-.X. acces galerie principală - Baraj .X. (nr.inv..X.), în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, cheltuieli deductibile fiscal, având în vedere faptul că așa cum rezultă din documentația care a stat la baza execuției acestei lucrări, a scopului pentru care s-a executat și a costului ce depășește valoarea de inventar reevaluată la data de .X. a imobilizării respective, reprezintă lucrări de investiții sau de modernizare care se recuperau din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Din explicatiile scrise date de d-nul .X. in calitate de economist principal in cadrul .X.prin nota explicativa din data de .X./2013, respectiv domnul .X., in calitate de director adjunct economic la .X.prin nota explicativa din data de .X./2013, reiese faptul ca lucrarea mentionata a fost cuprinsa in programul de mentenanță pe anul 2006 si in bugetul aprobat pe mentenanță in acelasi an, iar incadrarea a fost facuta de serviciul mentenanță conform documentatiei aprobate.

3. justificarea înregistrării lucrărilor constând in „ Drum contur lac .X.-mal stâng de la aval coronament .X. m – .X. m amonte de .X.” (nr. Inv. .X.), facturate de SC .X. SA (și executate de subcontractantul acestuia, respectiv SC .X. SRL) în perioada .X.-X./ 2010, în valoare de .X. lei (exclusiv TVA), în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, cheltuieli deductibile fiscal, având în vedere faptul că reprezintă lucrări de investiții sau de modernizare care se recuperau din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Din explicatiile scrise date de d-nul .X. in calitate de economist principal in cadrul .X.(nota explicativa din data de .X./2013), domnul .X., in calitate de director adjunct economic la .X.(nota explicativa din data de .X./2013), d-nul .X. in calitate de inginer in cadrul .X.(nota explicativa din data de .X./2013), d-nul .X. in calitate de inginer principal in cadrul .X.(nota explicativa din data de .X./2013), rezultă ca:

- lucrarea a fost inregistrata in contul .X. mentionata a fost cuprinsa in programul de mentenanță pe anul 2006 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” ca urmare a faptului ca a fost executata pe fonduri de productie pe programul de reparatii, iar incadrarea pe factura a fost mentionat tipul lucrarii de catre serviciul mentenanță;

- aceste lucrări au fost cuprinse in programul de mentenanță pe anul 2010 lucrări de tip LC (lucrari constructii) program aprobat de S.C. .X. SA .X.. Pe drumul contur lac .X. .X. sau executat lucrări constand in evacuare ebulment de pe carosabil, consolidarea si refacerea zidului de sprijin pentru evitarea unor alunecari de teren, desfundarea si reparatii rigole de drenaj, reparatia suprafetei carosabilului, aducerea in parametrii de functionare.

4. Referitor la

a) documentele justificative care au stat la baza lucrări de mentenanță corectivă executate la mijloace fixe din cadrul .X. (aviz, studiu de fezabilitate, note fundamentare, proiect tehnic, caiet de sarcini, etc.);

b) justificarea faptului că lucrările de mentenanță corectivă în sumă de .X. lei, aferente mijlocului fix clădire centrală .X. (nr. Inv..X.) nu au majorat valoarea de inventar a mijlocului fix,

c) justificarea faptului că lucrările de mentenanță corectivă aferente mijloacelor fixe –hidroagregatele .X. si .X., existente in cadrul centralei .X. .X. (nr. Inv. .X. și .X.) au fost înregistrate în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”,

Din explicatiile scrise date de aceleași persoane desemnate rezultă că:

- in luna .X./2005 la .X. a avut loc o avarie cu inundarea intregii centrale (nr. inventar .X.) cu deteriorari majore ale cladirii, tocara centralei, acoperisul

centralei si alte instalatii anexe precum si a celor doua hidroagregate .X. (nr. inventar .X.) si .X. (nr. inventar .X.). Pentru remedierea defectiunilor aparute si aducerea la parametrii initiali s-a trecut in regim de urgenta la repararea acestora, reparatiile fiind efectuate in baza proceselor verbale de constatare incheiate la fata locului, Raportului de incident elaborat de S.C. .X. SA .X. si comenzi date la S.C. .X. SA, cu incadrare in lucrări de tip mentenanță corectiva;

- cheltuielile in suma de .X. lei aferente mijlocului fix .X. au fost inregistrate ca si cheltuieli cu intretinerea si reparatiile in contul .X. datorita faptului ca lucrarile efectuate au constat in lucrări de remediere si inlocuire a componentelor mijlocului fix, deteriorat in urma avariilor, aducand cladirea la parametrii initiali, in baza documentatiei tehnice si a incadrarii lor ca lucrări de mentenanță corectiva de catre serviciul mentenanță;
- lucrarile efectuate la hidroagregate .X. si .X. de la .X. au fost lucrări de reparatii constand in aducerea la parametrii de functionare conform normativelor a echipamentelor fara a fi efectuate lucrări de modernizare asupra acestora. Cheltuielile pentru cele doua hidroagragate se regasesc in programele de mentenanță anuale pe 2006 si .X., ca si lucrări de tip mentenanță corectiva, lucrări care se inregistreaza pe .X. in contul .X..

5) referitor la justificarea faptului că lucrările de mentenanță tip .X. executate de prestatorul SC .X. SA în perioada .X. la mijlocul fix Stație .X. (nr. Inv..X.) din cadrul .X., au fost înregistrate în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, explicatiile scrise date de aceleași persoane desemnate reiese faptul ca lucrarea tip .X. executata de S.C. .X. SA la .X., .X. (nr. inventar .X.) a fost executata conform programului de mentenanță .X. - .X. aprobat de .X. pentru .X.. Lucrarile au fost incadrate ca lucrări tip .X. fara modernizare si inregistrate in contul .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au constatat că suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli cu întreținere și reparații reprezintă lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijloace fixe din patrimoniul .X., ce majoreaza valoarea de intrare a mijlocului fix și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. Ca urmare s-au acceptat la deducere suma de .X. lei cheltuială cu amortizarea calculată diferențiat, pentru perioada .X.- .X./ 2012, in functie de data incheierii proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor și **nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei**, defalcate pe ani, astfel:

- perioada 2006 – chelt nedeductibile fiscal .X. lei ;
- perioada 2008 – chelt nedeductibile fiscal .X. lei ;
- perioada 2009 – chelt nedeductibile fiscal .X. lei;
- perioada 2010 – chelt nedeductibile fiscal -.X. lei;
- perioada 2011 – chelt nedeductibile fiscal .X. lei;
- perioada sem .X./ 2012 – chelt nedeductibile fiscal -.X. lei.

La .X.s-au constatat următoarele:

A. Cu privire la lucrarile .X. realizate la mijloacele fixe reprezentând "amenajare curte interioara sediu Sucursala .X." în perioada 2011,

În luna .X./201.X. a înregistrat cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix " *platforma betonata nr. inventar .X.*" reprezentand curte interioara a sediului .X., în contul .X. „.X.", în baza facturilor de lucrări nr..X./2011 in suma de .X. lei si nr..X./2011 in suma .X. lei emise de catre furnizorul SC .X. SA in baza contractului de prestari servicii nr..X./2010 si a comenzii nr..X./2011 .

Potrivit caietului de sarcini nr..X./2011 lucrarea poarta denumirea "*reamenajare curte interioara sediu Sucursala .X. .X.*" si se refera la mijlocul fix platforma exterioara cu nr. inv. .X. pus in functiune in anul 2003.

Din analiza documentației care a stat la baza executarii acestor lucrări de mentenanță (devize de lucrari/situatii lucrari definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor acestea concretizandu-se in obtinerea unei parcarii pentru .X. autovehicule ceea ce presupune pregatirea terenului, pavare cu pavele, rigole pentru apa pluviala etc..

Ca urmare, sucursala in mod eronat a inclus pe cheltuieli contravaloarea acestor lucrari de amenajare a "*curtii interioare sediu Sucursala .X. .X.*" acestea indeplinind conditiile pentru a reintregi valoarea mijlocului fix amortizabil "platforma exterioara" astfel că, organele de inspectie fiscala au cheltuiat care trebuiau sa majoreze valoarea mijlocului fix, in suma de .X. lei și în temeiul prevederilor art.24 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la determinarea amortizarii lunare aferente "cheltuielilor de amenajare a platformei exterioare" in suma de .X. lei (.X. lei * .X. luni : .X./2011-.X./ 2012). **Rezultă cheltuială nedeductibilă în sumă de .X. lei.**

B. Cu privire la lucrarile din categoria investitiilor in mijloace fixe amortizabile incluse in mod eronat pe conturile de cheltuieli :

1. .X.a încheiat, in calitate de beneficiar, cu SC .X. SRL .X.contractul de prestari servicii nr..X./2011 avand ca obiect "***servicii de instalare a unui sistem tehnic de protectie si alarmare impotriva efracției la depozitul .X.***", pretul convenit fiind de .X. lei, fara TVA, durata contractului .X./2011-.X./2011.

În baza acestuia s-a emis factura nr..X./2011 în valoare de .X. lei cu TVA aferentă. Anexa la factură mentionează ca aceasta reprezintă contravaloarea echipamentelor sistem antiefracție și monitorizare video și alte materiale în valoare de .X. lei, realizare proiect si avizare a acestor lucrari în sumă de .X. lei, valoare manoperă/montaj în sumă de .X. lei, programare și PIF în sumă de .X. lei, școlarizare personal de .X. lei, totalul facturii fiind în sumă de .X. lei la care se adaugă TVA.

Factura a fost înregistrată de catre .X. în contul .X. " cheltuieli cu serviciile" cu suma de .X. lei si respectiv în contul .X." cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar" cu suma de .X. lei .

Receptia sistemului antiefracție s-a realizat in baza Procesului verbal intocmit cu ocazia receptiei prestarii înregistrat la .X.sub nr..X./2011.

Din analiza contractului de servicii a rezultat că obiectul acestuia este de a furniza și instala un "sistem tehnic de protecție și alarmare împotriva efracției" executia tract concretizându-se în realizarea unui bun de natura mijloacelor .X.

S-a constatat că .X. în mod eronat a inclus pe cheltuieli contravaloarea acestuia, "sistemul tehnic de protecție și alarmare împotriva efracției" îndeplinind condițiile pentru a fi considerat mijloc fix amortizabil, respectiv este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative și are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și o durată normală de utilizare mai mare de un an."

În concluzie, cheltuielile efectuate cu instalarea sistemului se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării astfel că, s-a procedat la determinarea amortizării lunare a "sistemului tehnic de protecție și alarmare" luând în considerare valoarea de intrare (data de costul de achiziție) în suma de .X. lei și durata normală de utilizare de .X. ani, în sumă de .X. lei (.X. lei * .X. luni : .X./ 2011-.X./ 2012).

Ca urmare, s-a stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei și cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă de .X. lei.

2. SC .X. Sucursala .X. SA a încheiat în calitate de beneficiar cu SC .X. SRL contractul de prestari servicii nr..X./2011 având ca obiect "servicii de instalare a unui sistem tehnic de protecție și alarmare împotriva efracției la sediul sucursalei .X.", pretul convenit fiind de .X. lei la care se adauga TVA.

Potrivit contractului, prestatorul facturează, atât contravaloarea echipamentelor, cât și prestarea de servicii conform facturii nr..X./2011 în suma de .X. lei, la care se adauga TVA aferenta .

Sucursala a înregistrat o parte a facturii în contul .X. "alte cheltuieli de natura celor de mai sus" respectiv suma de .X. lei și diferența în contul .X. "cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar" respectiv suma de .X. lei.

Întrucât "sistemul tehnic de protecție și alarma" constituie mijloc fix amortizabil s-a constatat că recuperarea cheltuielilor efectuate în legătură cu acesta se realizează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. Astfel organul de inspecție fiscală a determinat o cota de amortizare liniară de X.% (.X. ani), o amortizare fiscală anuală în suma de .X. lei și o amortizare fiscală lunară în suma de în suma de .X. lei (.X. lei/.X. luni) pe care societatea are dreptul să o deducă la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, s-a stabilit la data de .X./2011 cheltuielile nedeductibile reprezentând investiții de natura mijloacelor fixe în suma de .X. lei, sumă ce urma să fie dedusă pe calea amortizării începând cu luna următoare punerii în funcțiune a investiției, respectiv din luna .X./ 2011 și cheltuielile deductibile cu amortizarea în sumă de .X. lei (.X. lei * X luni : .X./2011-.X./ 2012).

C. Cu privire la lucrările de mentenanță .X. din categoria modernizărilor realizate la mijlocul fix amortizabil "bloc intervenție .X." înregistrate în debitul contului .X." .X."

1. Sucursala a înregistrat lucrarile .X. .X. din categoria modernizarilor realizate la mijloacele fixe amortizabile reprezentand "amenajare birouri bloc interventie .X." in contul .X. " .X.", în baza Fişei de constatare tehnică privind obiectivul "anexa bloc interventie si cabina paza .X." conform careia comisia tehnica de expertizare a stabilit ca anexa bloc se afla in stare avansata de degradare, aceasta neavand tavan (solicitandu-se montarea unui tavan fals izolat), ferestrele si usile fiind deteriorate, propunandu-se in acest sens refacerea dusumelei, executarea de zugraveli, finisaje interioare si exterioare, executarea instalatiei electrice si a racordului la reseaua blocului de interventie, executarea instalatiei de iluminat exterior perimetru precum si a instalatiei cu energie electrica din anexa bloc interventie.

S-a încheiat Caietul de sarcini nr..X. al carui obiect este "amenajare birouri in anexa blocului de interventie .X. " si se refera la mijlocul fix "bloc de interventie .X." cu nr. inv. .X. pus in functiune in anul 1995 .

SC .X. SA in calitate de contractor a transmis devizele ofertă privind lucrarile la obiectivul " amenajare boc interventie .X." aceasta subcontractand lucrările executantului SC .X. SRL .X..

Conform Situatiei "*Tehnologie de execuție la obiectivul reabilitare bloc interventie .X.-Amenajare birouri în anexa bloc interventie*" întocmita de catre SC .X. SRL lucrarile de realibilitare a acestei cladiri presupun demontarea sarpantei, desfacerea invelitoarei din placi de azbociment, demolarea peretilor despartitori pentru obtinerea a doua incaperi, demolarea pardoselii din beton deteriorata, demontarea usilor din lemn, refacerea tencuielilor, refacerea instalatiei electrice interioare, realizarea unei noi sarpante si a unei noi invelitoare din tigla de tabla profilata, montarea de jgheaburi si burlane pentru preluarea apelor pluviale, montarea de usi metalice, turnarea unei noi pardoseli din beton, realizarea tavanului suspendat din placi rigips montat pe profil metalic, realizarea pardoselii din gresie ceramica, gletuirea peretilor interiori si zugravirea acestora, refacerea fatadei cu vopsea decorativa, montarea intrerupatoarelor, prizelor si lampilor interioare si exterioare.

Conform Centralizatorului situatiilor de plata la data de .X./2011 intocmit de catre SC .X. SA .X.aloarea lucrarilor prestate este în sumă de .X. lei, la care se adauga TVA aferenta, din care suma de .X. lei, cu TVA era realizata de catre subcontractorul SC .X. SRL .

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat că lucrările sunt de natura amenajărilor anexei blocului de interventie, prin acestea realizandu-se reabilitarea/modernizarea constructiei "bloc de interventie", lucrarile de investitii avand ca efect cresterea parametrilor tehnici ai cladirii și a gradului de confort .

Ca urmare, s-a constatat că .X. trebuia să majoreze valoarea imobilului bloc de interventie .X. - nr. inventar .X." cu suma de .X. lei și să recupereze cheltuiala pe calea amortizării începand cu luna .X./2011, data punerii in functiune a imobilului fiind .X./1995, iar data amortizarii complete .X./2038.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit, ca si cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent trimestrului .X./ 2011 suma de .X. lei si a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea in suma de .X. lei (pentru perioada 2011 – .X./2012).

2. În luna .X./ 2011 .X. a întocmit Fisa de constatare tehnica privind obiectivul “alimentare cu energie electrica bloc interventie .X.” conform careia comisia tehnica de expertizare a dispus refacerea instalatiei electrice inclusiv a tablourilor de distributie si firidei de bransament, executarea centurii pamantare si paratraznet .

Caietul de sarcini nr..X. are ca obiect “alimentare cu energie electrica bloc interventie .X. “ bloc de interventie .X.” cu nr. inv..X.” pus in functiune in data de .X./1995. SC .X. SA in calitate de contractor a transmis .X.devizele oferte privind lucrarile la obiectivul “alimentare cu energie electrica bloc interventie .X.” aceasta subcontractand lucrarile executantului SC .X. SRL .X. .

Conform Situatiei “Tehnologie de executie la obiectivul “alimentare cu energie electrica bloc interventie .X.” întocmita de catre SC .X. SRL lucrarile de realibilitare a acestei cladiri presupun strapungerea zidului de beton exterior prin forarea unei gauri cu sectiune de min..X. cmp, realizarea unui sant pe langa pila .X. pana la baza peretelui amonte al cladirii blocului de interventie, realizarea unei protectii dintr-o teava metalica la trecerea pe sub drumul de acces de pe malul stang al canalului de fuga. Cablul de alimentare cu energie electrica va fi pozat pe fundul santului sapat la adancime de .X. cm, trecut prin teava metalica la traversarea drumului de pe malul stang al canalului de fuga, pe sub gardul ce imprejmuieste cladirea blocului de interventie pana la tabloul general amplasat pe peretele amonte al blocului. Alimentarea cu eneregie electrica a anexei pentru birouri, a iluminatului exterior si a cabinei paznicului se va face din tabloul principal amplasat pe peretele amonte al blocului. Traseul cablurilor de alimentare va fi îngropat santul fiind sapat pe partea interioara a imprejmuirii. Iluminatul exterior se va face prin montarea a .X. stalpi metalici in cele .X. .X. uri ale imprejmuirii care vor sustine lampile ce vor fi functionale de la tabloul electric general.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor prin acestea realizandu-se **“instalatia de alimentare cu energie electrica” care constituie un mijloc fix amortizabil.**

Ca urmare, s-a constatat că în mod eronat s-a inclus pe cheltuieli contravaloarea acestuia “instalatia de alimentare cu energie electrica” care îndeplinește conditiile pentru a fi considerat mijloc fix amortizabil, **în sumă de .X. lei astfel că s-a calculat amortizarea in suma de .X. lei** (.X. lei * 14 luni : .X./ 2011-.X./ 2012), deductibilă fiscal.

3. In data de .X./ 2008 .X.a întocmit Fișa de constatare tehnica nr..X. privind obiectivul “bloc interventie .X.” conform careia comisia tehnica de expertizare a stabilit in ceea ce priveste acoperisul ca acesta prezinta tigle sparte

si deteriorate, instalatiile electrice interioare si cele sanitare deteriorate, degradate; ferestrele si usile au lemnul deteriorat, putrezit, zugravelile, mochetele, balcoanele sunt deteriorate magazia exterioara prezinta placi de azbociment sparte , necesitatea executarii unui sistem de incalzire.

Caietul de sarcini nr..X. are ca obiect " blocul interventie instalatii " si se refera la mijlocul fix "bloc de interventie .X.« cu nr. inv..X." pus in functiune in anul 1995 conform contractului de prestari servicii nr..X./2010, în care, la cap.V sunt prezentate lucrările ce se vor realiza, si anume montare centrala electrica (.X. buc.), montare radiatoare (.X. buc), montare tevi incalzire(.X. ml) si boiler (.X. buc.), montat tevi instalatie apa potabila(.X. ml), fittinguri instalatii si canalizare, tevi canalizare(.X. ml), lavoare (.X.), spalator dublu inox(.X.), vas closet(.X.), refacere instalatie electrica, amenajare curte (.X. mp).

Conform centralizatorului situatiilor de plata intocmite de catre SC .X. SA .X. s-au emis facturile de lucrari in suma totala de .X. lei.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor anexei blocului de interventie, prin acestea realizandu-se reabilitarea/modernizarea constructiei "bloc de interventie", lucrarile de investitii avand ca efect cresterea parametrilor tehnici ai cladirii, a gradului de confort .

Ca urmare, .X.trebuia să majoreze valoarea imobilului "bloc de interventie .X. – nr. inventar .X." cu suma de .X. lei si sa recupereze, din punct de vedere fiscal aceasta cheltuiala pe calea amortizarii incepand cu luna .X./2011. Astfel că s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și cheltuieli deductibile cu amortizarea in suma de .X. lei (pentru perioada .X./2011 – .X./2012).

4. În data de .X./2010 s-a încheiat Caietul de sarcini nr..X. al carui obiect il constituie ".X. cladire blocul interventie .X." si se refera la mijlocul fix "cladire bloc de interventie .X." cu nr. inv..X. pus in functiune in anul 1995 conform contract de prestari servicii nr..X./2010.

Conform acestuia la cap.V nomenclatorul de lucrari sunt prevazute lucrarile ce se vor realizata la blocul de intereventie .X., si anume demolari ziduri, desfacere pardoseli cavor PVC, desfacere invelitori tigla, desfacere sarpanta, burlane si jgheaburi, reparatii tencuieli pereti si tavane interioare, tencuieli termoizolante, zugraveli si vopsitorii, pereti despartitori din rigips, tavan fals, pardoseli parchet laminat, gresie si faianta, executare scari, montat termopan si velux .

Din verificarea listelor privind cantitatile de lucrari intocmite de catre subcontractantul SC .X. SRL lucrarile cuprind strat termoizolant din vata minerala, start suport pentru pardoseli executate din mortar ciment in strat de 3 cm grosime, usi si ferestre din PVC , usi din lemn canat pentru dulapuri inzidite, sortuei, grafuri si gulere din tabla aluminiu, sarpanta lemn, astereala invelitorii din scanduri de rasinoase, inlocuirea paziei de lemn deteriorate la streasina sau calcan, ignifugarea lemnariei, invelitoare din tabla ondulata, burlane si jgheaburi

tabla, confectii metalice din profile laminate, tabla striata, otel beton, trepte interioare beton armat, executare santuri pentru montarea conductelor, zidarie caramida cu mortar de var si ciment, mana curenta tevi otel, placarea treptelor cu mozaic, betoane turnate in placi, grinzi, stalpi turnare betoane, armaturi betoane.

Conform centralizatorului situatiilor de plata intocmite de catre SC .X. SA .X. s-au emis de catre prestator facturile de lucrări în suma de .X. lei, la care se adauga TVA.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor anexei blocului de interventie, prin acestea realizandu-se reabilitarea/ modernizarea constructiei “.X. bloc de interventie”, lucrarile de investitii avand ca efect cresterea parametrilor tehnici ai cladirii și a gradului de confort, astfel că .X. trebuia sa majoreze valoarea imobilului “bloc de interventie .X. – nr. inventar .X.” cu suma de .X. lei si sa recupereze, din punct de vedere fiscal aceasta cheltuiala pe calea amortizarii incepand cu luna .X./2011.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și cheltuieli cu amortizarea in suma de .X. lei (pentru perioada .X./2011 – .X./2012), deductibile fiscal.

D. Cu privire la lucrarile .X. .X.

1. Referitor la lucrarile .X. .X. reprezentand ".X. lucrari ambientizare cladire centrala .X." înregistrate în contul .X. " .X."

In data de .X. .X.a încheiat Actul aditional nr..X. la contractul nr..X./2005– act aditional nr..X. privind “lucrari .X. pentru 2006” prin care se stabileste valoarea lucrarilor pentru acest obiectiv la nivelul sumei de .X. lei, fara TVA.

În luna .X./ 2006 SC .X. SRL a emis factura nr..X. reprezentand “documentatie tehnica pentru lucrari de ambientizare .X. “ în valoare .X. lei, cu TVA in suma de .X. lei , inregistrata in contul .X. “cheltuieli cu serviciile prestate de terti “.

Din centralizatorul lucrarilor de plata reiese faptul ca lucrarile mentionate se refera la demolari, pardoseli, placaje, tamplarie lemn, instalatii incalzire, sanitare electrice si retea exterioara de canalizare.

Conform situatiilor de plata intocmite, aceste lucrari cuprind montaj radiatoare, cazan monobloc pentru incalzire, apa, obiecte sanitare, corpuri iluminat, racorduri conducte, camine vane, trepte din otel beton, ferestre, usi, tevi instalatii, pardoseli din placi gresie ceramica, placi faianta, zugraveli lavabile, armaturi pentru cazane incalzire, robineti, dotari baie etc..

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor cladirii, prin acestea realizându-se reabilitarea/ modernizarea constructiei “Cladire centrala .X.”,

lucrarile de investitii avand ca efect cresterea parametrilor tehnici ai cladirii și a gradului de confort astfel că, sucursala trebuia sa majoreze valoarea imobilului “.X. cladire centrala .X. –nr. inventar .X. ” cu suma de .X. lei si sa recupereze, din punct de vedere fiscal această cheltuiala pe calea amortizarii începând cu luna .X. /X..

Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit chelutieli nedeductibile în sumă de .X. lei și cheltuieli cu amortizarea fiscala lunara în suma de .X. lei (pentru perioada .X. – .X./2012).

2. În data de .X./ 2005 s-a încheiat de catre .X. Actul aditional nr..X. la contract .X./2005 privind “lucrari .X. pentru 2005” prin care se stabileste valoarea lucrarilor pentru obiectivul “.X.” la valoarea de .X. lei, fara TVA.

Din centralizatorul categoriilor de lucrari intocmit de catre SC .X. SA aceste lucrari includ demolari, compartimentari din rigips, tencuieli interioare, pardoseli, tamplarie din lemn, izolatii, schele metalice, zidarii, ornamente, instalatii incalzire .

Conform situatiilor de lucrari intocmite lucrarile s-au concretizat in usi si ferestre din lemn, demontari sobe si semineuri din placi ceramice, demontari sobe din zidarie de caramida si a celor de gatit, tencuieli interioare, executare strat suport pentru pardoseli din mortat cement, executie ferestre si usi lemn, geamuri termoizolante, zidarie caramida pentru protectie hidroizolatie, turnare beton in fundatii, strat termoizolant din vata minerala, placi polistiren expandat.

În ceea ce priveste lucrarile de instalatii incalzire acestea au constat in montare cazan electric mural (.X. buc.), boiler electric (.X. buc), armaturi, montari radiatoare, tevi incalzire, robineti etc.

Lucrarile de demolare realizate au presupus demolari ziduri caramida, desfaceri tencuieli interioare si exterioare, desfacerea treptelor din caramida, si executarea de tencuieli din piatra artificiala si zugraveli lavabile, vopsitorii, pardoseli parchet stejar, fag, montat pervazuri, placi gresie, executie trepte prefabricate, placaj faiante etc..

În ceea ce privesc lucrarile de instalatii electrice acestea privesc refacere instalatie prin montarea de tuburi izolante, tevi otel, conducte cupru, cabluri energie intreruptoare, prize, etciar lucrarile sanitare au constat in realizare racordurilor, montare fittinguri, mufe prin tevi pvc, ramificatii canalizare, ventilatii, lavoare, cada baie, vase closet, montaj robineti, contoare apa.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, echipa de inspectie fiscala a constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor cladirii, prin acestea realizandu-se reabilitarea/modernizarea constructiei “bloc interventie .X.”, lucrarile de investitii avand ca efect cresterea parametrilor tehnici ai cladirii și a gradului de confort.

De asemenea, în data de .X. s-a încheiat de catre .X. Actul aditional nr..X. la contract .X./2005 act aditional .X. privind “lucrari .X. pentru 2006” prin care se stabileste valoarea lucrarilor pentru obiectivul .X. la valoarea de .X. lei, lucrari fara TVA .

Ca urmare s-au executat o serie de alte lucrari de natura celor de mai sus constând in achizitii destinate realizarii de instalatii sanitare si electrice (cada baie), instalatii alimentare apa, realizare streasina cu capriori, lucrari tamplarie galerie, montat cablu energie, montat armaturi otel beton fundatii slabe, fasonare etc, lucrari rezistenta-sapaturi .

La finalizarea acestora s-a emis factura de lucrari nr..X. de catre SC .X. SA reprezentand "*cladire bloc de interventie .X.–lucrari suplimentare*" in suma totala de .X. lei cu TVA .X. lei.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit, ca si cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent trimestrului .X. suma de .X. lei, aferenta trimestrului .X. in suma de .X. lei, trim..X./ 2006 in suma de .X. lei si a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea in suma de .X. lei (pentru perioada .X. – .X./2012).

3. În perioada .X., .X. inregistreaza cheltuieli .X. efectuate la mijlocul fix –denumit “.X.”, situata in localitatea .X., jud. .X. in cadrul .X. în contul .X. „.X.”/subanalitic .X. „.X.-.X.”, in baza facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA.

.X.a comandat SC .X. SA proiectul si documentatia de executie pentru „reparatie capitala cladire locuinte de interventie .X. ”, avizat sub nr..X./2005 de SC .X. SA .X. –Consiliul .X. la o valoare estimata de .X. lei.

Referatul de evaluare tehnica a constructiei in vederea modernizarii si reamenajarii cladirii, mentioneaza că aceasta constructie este din bârne de lemn orizontale, proiectata si executata in anul 1906 si care nu a suportat nicio reparatie capitala. Cladirea se compune din parter cu pod inalt pe o suprafata de .X. mp , fundatia este din piatra, planseul din grinzi de lemn, structura de rezistenta a acoperisului este pe capriori cu invelitoare din tigla montata pe sipci de lemn.

Conform memoriului tehnic de arhitectura si rezistenta (anexat prezentului proces verbal) lucrarile vor cuprinde modernizarea spatiului de la parter si amenajarea podului prin mansardare, in vederea locuirii, imbunatatirea confortului termic si modernizarea sistemului de incalzire prin amplasarea unei centrale termice proprii. Deoarece cladirea initial nu a fost prevazuta cu grupuri sanitare, se vor amenaja grupuri sanitare cu dus atata la parter cat si la etaj. Se vor amenaja doua dormitoare, o chicineta si un living central la parter, iar in pod se va efectua o mansardare prin compartimentare obtinându-se doua incaperi si grup sanitar.

Valoarea totala a lucrarii este în sumă de .X. lei, iar sucursala a inregistrat in evidenta contabila suma de .X. lei in baza unor facturi insotite de situatii de lucrari emise de catre SC .X. SA.

În urma verificarii s-a constatat ca acestea sunt destinate mijlocului fix “.X.” care are atribuit numar de inventar nr..X. valoarea de inventar fiind de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit **cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil în suma de .X. lei** la perioada la care aceste cheltuieli au influentat calculul rezultatului impozabil, respectiv

trim..X. și .X./ 2006, și trim. .X. și .X./ .X. și a stabilit **cheltuiala deductibila cu amortizarea in suma de .X. lei** (.X.luni * .X. lei).

4. În perioada .X., .X.a înregistrat cheltuieli .X. efectuate la mijlocul fix – denumit “ .X. ”, situat la .X. km de comuna .X., jud. .X., în contul .X. „.X.”/subanalitic .X. „.X.”, si subanalitic „.X. .X.-.X.” conform facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA .

Conform memoriului justificativ .X./ 2006 si caietului de sarcini nr..X./ 2006 al carui obiect il constituie “reparatie .X. “ nr. inventar .X. -anul punerii in functiune 1906, se impun lucrari avand in vedere gradul de deteriorare al constructiei. Lucrarile constau in refacere acoperis, finisaje interioare si exterioare (amenajare grup sanitar, tencuieli, placari cu gresie si faianta, vopsiri, inlocuire tamplarie, izolatie termica, inlocuire gard imprejmuire), refacere instalatie electrica interioara si exterioara, refacere instalatie paratraznet, stabilizare versant si executare rigole de scurgere, valoarea estimativa a lucrarilor fiind de .X. lei .

In anul .X., pentru continuarea lucrarilor incepute in anul 2006, conform referatului nr..X. /X. se solicita suplimentarea lucrarilor de nivel .X. la cladirea centrala .X. cu suma de .X. lei pentru alte lucrari de amenajari interioare si exterioare inclusiv imprejmuire gard, stabilizare versant, alimentare cu apa.

Conform caietului de sarcini .X./ .X. al carui obiect il constituie “*amenajari exterioare si interioare*” scopul lucrarilor suplimentare este de a imbunatati aspectul general al zonei prin demolarea a doua constructii degradate si a executarii unor lucrari de amenajari exterioare si interioare .

In urma verificarilor s-a constatat ca suma facturata de SC .X. SA si inregistrata in evidenta contabila a .X.de .X. lei excede suma pentru care au fost incheiate acte aditionale pentru acest obiectiv de .X. lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil in suma de .X. lei la perioada la care aceste cheltuieli au influentat calculul rezultatului impozabil, respectiv trim..X./ 2006 și trim..X./ .X. si cheltuiala deductibila cu amortizarea in suma de .X. lei (.X. luni * .X. lei).

5. În perioada .X./- .X., .X.înregistrează cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix –denumit “hidroagregat .X. “din cadrul centralei .X. .X., situată pe râul .X. , în debitul contului .X.,„.X. „.X.” în baza facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA.

Comisia tehnică de expertizare din cadrul .X. prin Fișa constatărilor tehnice nr..X./2010 a consemnat defecțiunile constatate în timpul exploatării hidroagregatului .X. a propus efectuarea de lucrări si înlocuirea unor componente la subsambele hidroagregatului.

Pentru realizarea lucrării de mentenanță a fost încheiat „*Contractul de prestări servicii și execuție lucrări nr..X./2010*” între .X. -.X., în calitate de beneficiar și S.C. .X. SA, în calitate de prestator executant ce are ca obiect „asigurarea de către S.C. .X. S.A. a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea S.C. .X. S.A. – .X., prin executarea de lucrări cu caracter programat sau neprogramat, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor lucrări/servicii, în

conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract” , durata și valabilitatea contractului fiind de 2 ani, respectiv .X./2011-.X./2012 .

În cadrul lucrărilor de mentenanță de tip .X. la .X. –.X., o parte din lucrările, respectiv subansamblele componente ale hidrogeneratorului au fost efectuate, modernizate/reabilitate de către parteneri subcontractanți ai prestatorului SC .X. S.A cum sunt:

- S.C. .X. S.A. .X. – pentru lucrări de expertiză stare tehnică .X. – .X., execuție piese de schimb, lucrări de realizare a instalațiilor electrice;
- .X. – execuție piese de schimb (exemplu : sertare de distribuție .X.);
- .X. S.R.L. – furnizarea de sisteme de excitație .X.;
- .X. S.R.L. .X. – furnizor de echipamente electrice.

Din conținutul raportului, la punctul 2.2. „Concluzii și măsuri” rezultă că „starea tehnică a generatorului nu permite funcționarea în siguranță a acestuia și se impun lucrări complexe de reabilitare/modernizare a statorului, rotorului și a lagărelor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru mijlocul fix –.X. din cadrul centralei .X. .X. (.X.), identificat cu număr de inventar .X. .X. a înregistrat în contul .X. „.X. „.X.”, o valoare .X. lei, contravaloare ce corespunde cu situația prezentată de .X. din cadrul .X. în care sunt înregistrate documentele aferente costurilor de mentenanță în perioada .X./– .X./2011 pentru .X..

Facturile de achiziții emise de prestatorul SC .X. SA au înscrise la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor menționate „ .X.- .X. .X. conform Contract nr..X./ 2010 „,

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări .X. din categoria lucrărilor de tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ lucrări executate la rotorul hidroagregatului (măsurători și probe la determinarea formei geometrice a rotorului desfacere legături, demontare pene de împănare, suspendare rotor turbină, demontare buloane cuplă arbori, decuplare coloană distribuție, lucrări de reabilitare poli și coroană polară, verificare și reglaje stea inferioară, spălare și montare rotor), excitatoare (demontare legături electrice rotor și stator, spălare curățare, demontare legături electrice perii colectoare), Statorul hidroagregatului (desfacere legături electrice, verificare bobinaj, spălare și curățare, reabilitare etc), lagăr turbină (demontare capac, suspendare corp lagăr), lagăr axial (lucrări de realizare sistem de injecție, armături, reabilitare carcasă/ex: pv .X./3011) extragere ulei, demontare, corp lagăr, curățare baie lagăr axial), instalație frânare–ridicare revizie cricuri, înlocuire garnituri și probe funcționale, rotor și capac turbină (control defectoscopie pale rotor prin măsurare jocuri rotor, demontare și verificare electropompe, refacere protecție corozivă; pentru steaua rotorului, lucrări precum refacere, măsurători coroană verificarea planeității discului de frânare, lucrări de automatizare a hidroagregatului (implementarea în automatică .X. a unei protecții tehnologice suplimentare cu scopul de a supraveghea spagerea circuitelor hidraulice ale hidroagregatului).

Rezultă că efectuarea lucrărilor .X., prin natura și valoarea lor au avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru o .X. perioadă de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X., și totodată, a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare (exemplu: implementarea în automatică .X. a unei protecții tehnologice suplimentare cu scopul de a supraveghea spargerea circuitelor hidraulice ale hidroagregatului, cheltuielile efectuate cu lucrările .X. aferente acestui mijloc fix în valoare totală de .X. lei majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat cheltuiala nedeductibilă în sumă de .X. lei din care: .X. lei aferentă trimestrului .X./2011 și .X. lei aferentă trimestrului .X./2011 și cheltuială deductibilă în suma de lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit "hidrogenerator .X. –.X." pentru perioada .X./ 2011 - .X./ 2012.

6. În perioada .X./ – .X. .X.a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturilor de mentenanță de nivel 3 (.X.) emise de către SC .X., în conformitate cu contractul de prestari servicii nr..X./2005, cu valabilitate pe perioada .X. .

Astfel, pentru lucrările realizate care au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor de exploatare, creșterea fiabilității hidroagregatului denumit „.X.” – din cadrul .X., prin executarea unor lucrări de modernizare/automatizare/reconditionare la o serie de ansamble și subansamble ale hidroagregatului, în sumă totală de .X. lei, s-a constatat faptul că sucursala a considerat în mod eronat aceste ca fiind cheltuieli cu reparații la mijloacele fixe și deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada .X.– .X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță din categoria lucrărilor de tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, echipa de inspecție fiscală a constatat că acestea includ lucrări de natura expertizare și lucrări de inginerie, lucrări de reabilitare rotor, stator, lagăr axial și radial, lucrări de reabilitare anexe – control termic, lucrări de reabilitare instalații cu care sucursala trebuia să majoreze valoarea de inventar a mijlocului denumite “.X.” .X. și să recupereze cheltuiala efectuată prin deducerea amortizării lunare.

De asemenea, prin executarea unor lucrări de modernizare/reconditionare/automatizare la o serie de ansamble și subansamble ale hidroagregatelor se pregătește hidroagregatul pentru un nou ciclu de funcționare în vederea producerii energiei electrice în cadrul centralelor .X..

În susținerea încadrării de către organele de inspecție fiscală a lucrărilor de mentenanță de tip .X. și .X. realizate la hidroagregatele .X. și .X. .X., respectiv .X. și .X. .X. în categoria modernizărilor/investițiilor sunt și dispozițiile date prin adresa nr..X./2010 de către de .X. și transmisă .X.pentru înregistrarea în evidența contabilă a modificărilor intervenite drept urmare analizei efectuate de către Divizia .X. și Direcția .X. (compartiment din cadrul societății .X. –.X.) asupra lucrărilor .X. realizate de către toate sucursalele din țară ce îi aparțin, pentru anul

2009, care prevede că "In urma analizei cheltuielilor .X. pe anul 2009 efectuata de Divizia .X. si Directia .X. s-a constatat ca o parte a lucrarilor de reparatii efectuate la activele hidroenergetice sunt de valori foarte mari fata de valoarea activelor initiale (fata de valoarea de inlocuire rezultata in urma punerii in functiune a unor obiective noi) si sunt in general lucrari de modernizare, care conduc la beneficii suplimentare. Politica contabila adoptata de societate prin manualul de proceduri referitoare la cheltuielile ulterioare efectuate la activele hidroenergetice este de a mari valoarea activelor cu atat mai mult cu cat ele sunt de natura modernizarilor .

In aceste conditii va transmitem alaturat situatia lucrarilor .X. in sucursale, cu caracter de modernizare in vederea trecerii acestora de la cheltuieli .X. la cele de modernizare (investitii)."

În fapt, cheltuielile cu intretinerea si reparatiile (tip .X.) ce fac obiectul adresei nr..X./2010, **in suma de .X. lei** stabilite de catre Divizia .X. si Directia .X., .X. din cadrul .X. pentru a fi stornate din costurile anului 2009 si inregistrate pe modernizari/investitii la mijloacele fixe denumite „hidroagregate-.X.” existente in cadrul centralelor .X. ale .X., **reprezinta modernizari efectuate la urmatoarele mijloace fixe:** hidroagregatul nr..X.-situat in incinta centralei .X. (.X. lei), hidroagregatul nr..X.–situat in incinta Centralei .X. (.X. lei) si hidrogenerator grup .X., situat in incinta Centralei .X. (.X. lei), nedeductibile fiscal.

Totodată, s-au stabilit cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei deductibile fiscal pe perioada .X./2011 – .X./2012.

E. Referitor la lucrările .X. efectuate la hidroagregatele .X. și .X.

A1. Centrala hidroelectrică .X.

Pe perioada .X. a înregistrat lunar, direct pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli de mentenanță de nivel .X. (lucrări complexe ce reprezintă modernizări/retehnologizări/investitii efectuate la mijloacele fixe "hidroagregate .X. si .X.") și, totodată, în luna .X. al anului 2009 și 2010 a procedat la stornarea sumelor întregistrate inițial, in cursul anului, în contul .X." .X."/subanalitic .X. „.X. – .X.”, fiind înregistrate in mod corect, in contul de investitii in curs .X. “.X.”, subanalitic .X. “.X.” în sumă de .X. lei.

Pentru realizarea lucrărilor de mentenanță au fost încheiate între .X. prin .X., în calitate de achizitor și SC .X. SA, în calitate de prestator următo.X.e contracte:

1. Contract cadru nr..X./2005 ce are ca obiect asigurarea de către S.C. .X. S.A. a lucrărilor de mentenanță (lucrările de mentenanță sunt grupate la rândul lor, în funcție de gradul de complexitate, în lucrări de tip .X. = lucrări de întreținere executate la mijloace fixe, lucrări de tip .X. = revizii tehnice, lucrări de tip .X. = revizii curente și lucrări de tip .X. = revizii capitale) la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X. prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat, neprogramat sau din cadrul lucrărilor de investiții, inclusiv asigurarea produselor necesare desfasurarii acestor servicii/lucrări, în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract, așa cum sunt descrise în anexele la contract în valoare totală de .X. lei,

din care TVA .X. lei, echivalentul a .X. euro (fără TVA), calculat la un curs leu/euro de .X. lei (comunicat de BNR pentru data de .X./2005). Valoarea înscrisă se consideră a fi estimativă, urmând a se renegocia anual, în funcție de BVC-ul aprobat de .X.

2. Contract nr..X./2009 ce are ca obiect asigurarea de către S.C. .X. S.A. a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X., valabil pe perioada .X./2010 – .X./2010 și cu prețul convenit pentru lucrările de efectuat la .X. - .X. de .X. lei, iar la .X.-.X. de .X. lei.

3. Contract nr..X./ 2010 ce are ca obiect asigurarea de către S.C. .X. S.A. a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X., valabil pe perioada .X./2011 – .X./2012, cu valoarea estimată de .X. lei pentru anul 2011 și de .X. lei pentru anul 2012.

Prin adresa nr. .X./2010 .X. a constatat că unele lucrări de reparații efectuate la activele hidroenergetice sunt în general lucrări de modernizare, care conduc la beneficii suplimentare.

În vederea stabilirii realității categoriilor activităților de lucrări efectuate asupra hidroagregatelor .X. și .X. din structura .X., organele de inspecție fiscală au analizat REFERATUL înregistrat la Sucursala .X. sub nr..X./2010 și au constatat că prin complexitatea lucrărilor ce se consideră necesare a se realiza asupra celor două hidroagregate de la .X., se confirmă că lucrările se efectuează pentru “restabilirea stării tehnice și de eficiență a hidroagregatelor, la un nivel apropiat de cel avut la începutul duratei de viață.

Prin adresa nr..X./2010 .X.s-a solicitat .X. aprobarea cuprinderii în planul de investiții al anului 2009 a poziției “Modernizare .X. și .X. .X.” cu valoarea realizată de .X. lei și în planul de investiții al anului 2010 a diferenței de .X. lei.

Strucura generală a unei centrale .X. este echipată cu câte două hidroagregate (denumite .X. și respectiv .X.). După un anumit număr de ore de funcționare a hidroagregatelor, ca urmare a constatărilor de natură tehnică efectuate asupra hidroagregatelor aflate în exploatare, sunt programate să se execute lucrări de mentenanță de tipul: .X., .X., .X. si .X..

Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță al .X. definiția lucrărilor de mentenanță de nivel .X. (.X.) este “*ansamblul de lucrări de mentenanță complexe efectuate asupra unor .X. (Structuri, Instalații ansambluri, subansambluri, echipamente și componente ale capacităților din sectorul energiei electrice) prin care, fără a se modifica tehnologia inițială, se restabilește starea tehnică și de eficiență a acestora, la un nivel apropiat de cel avut la începutul duratei de viață*”.

În conformitate cu normativul anterior precizat, prin sintagma “*mentenanță*” se înțelege “*ansamblul tuturor acțiunilor tehnice și organizatorice care se execută asupra .X. aflate în exploatare și care sunt efectuate pentru menținerea sau restabilirea stării tehnice necesare îndeplinirii funcțiilor pentru care au fost proiectate*”.

1.Lucrări de mentenanță tip .X. executate in perioada .X. la mijlocul fix .X. din cadrul .X..

În perioada .X..X.a înregistrat cheltuieli de mentenanță ce au fost efectuate la mijlocul fix “.X.” în contul .X., „Cheltuieli cu întreținerea și reparatiile”/subanalitic .X., „.X.-.X.”, în baza facturilor emise de SC .X. S.A..

Din Caietul de sarcini înregistrat cu nr..X./2010 pentru lucrarea de mentenanță tip .X., ce urmează a fi realizată la .X.-.X. reiese că scopul lucrării .X. .X. – .X. îl constituie recondiționarea subansamblelor hidroagregatului respectiv, de a restabili starea tehnică inițială pentru prelungirea duratei de viață a hidroagregatului cu cel puțin 20 de ani, pentru funcționarea în continuare la parametrii proiectați și în condiții de siguranță.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță, din categoria lucrărilor complexe – tip .X. și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea include, atât lucrări de investiții, cât și lucrări de reparații care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici initiali ai echipamentelor demontare, dezmembrare și manevrarea subansamble hidroagregate, echipamente hidromecanice și instalații auxiliare, constatări tehnice, reconditionare subansamble turbină, lagăr turbină (exclusiv segmentii, refacerea instalației de răcire), arbore turbină (etanșări, apărători organe asamblare), mentenanța rotorului turbinei (recondiționarea – înlocuirea cuplelor), mentenanță injectoare turbină (înlocuire tije injectoare și a garniturilor), recondiționare vană principală .X. (recondiționare servomotor de acționare, montare filtru de înaltă presiune), mentenanță generator (confecționare circuit de răcire din inox și de drenaj la răcitorii de aer generator), reconditionare subansamble generator, recondiționare răcitori lagar axial (LA), recondiționare răcitori lagar radial (LR), recondiționare placă de acoperire, scuturi și diafragmă, reconditionarea servomotoarelor și a acționarilor hidraulice ale .X., reconditionare suportți servomotoare, recondiționare subansamble turbină, generator și .X. (.X.), remontare subansamble hidroagregat, echip. hidromecanice și instalații aux., execuție și montaj automatizare panouri SP, Monitorizare, automatizare, monitorizare, lucrări de proiectare și multiplicare documentații tehnice, lucrari de organizare de santier platforma organizare santier, racord alimentare apa-canal, acord electric.

Referitor la lucrările tip .X. efectuate la hidroagregatul .X. de la .X., în urma expertizei efectuată de S.C. .X. S.A. și S.C. .X. s-a decis reabilitarea statorului, fiind necesare lucrări de înlocuirea miezului magnetic cu un miez nou, înlocuirea bobinajului cu unul nou, cu sistem de izolație clasa F, înlocuirea controlului termic, astfel încât să se asigure funcționarea în condiții de siguranță, cu prelungirea unui nou ciclu de viață.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X., pentru mijlocul fix – .X. din cadrul centralei .X. .X. (.X.), sucursala a înregistrat în contul .X. „.X.”/subanalitic .X. “.X. - .X.”, o valoare totală .X. lei.

La terminarea lucrărilor de mentenanță aferente mijlocului fix- .X.-.X. au fost întocmite următoarele documente:

-Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. din .X./2012 conform căruia se face precizarea că “Lucrările de tip .X. .X. –.X. au fost terminate, în afara probelor de punere în funcțiune care se vor efectua după crearea

condițiilor, respectiv după punerea în funcțiune a Stației de .X., după terminarea lucrărilor de modernizare”;

- Proces verbal de recepție a punerii în funcțiune nr. .X./2012 conform căruia se notifică efectuarea probelor tehnologice ale utilajelor și a instalațiilor aferente capacității pentru exploatarea normală și asigurării calității produselor;

-Proces verbal de recepție finală nr..X./2013 pentru lucrările de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul .X., valoarea lucrărilor .X. .X. fiind de .X. lei.

Referitor la momentul privind funcționarea efectivă, în sensul livrării de energie electrică în sistemul național, organele de inspecție fiscală au analizat “Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2012” privind realizarea lucrărilor de “Modernizare Stații -.X. kW, .X. kW și .X. kW la .X.” și a constatat că livrarea de energie electrică în sistem a fost condiționată de terminarea lucrărilor la acest obiectiv – componentă strict necesară în funcționarea și livrarea energiei produsă de către hidroagregate. Această precizare este necesară pentru stabilirea momentului din care complexul hidroenergetic .X. (hidroagregatele .X. și .X.) a fost efectiv funcțional și implicit la stabilirea momentului de la care sucursala ar fi fost obligată să efectueze reevaluarea mijlocului fix hidroagregat - .X., să stabilească o .X. perioadă normală de funcționare și amortizarea lunară deductibilă.

Astfel, cheltuielile efectuate de sucursală cu lucrările de mentenanță de nivel (X) aferente acestui mijloc fix ar fi trebuit să majoreze valoarea mijlocului fix care, ulterior, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

În urma analizei modului de înregistrare în evidența contabilă a lucrărilor efectuate asupra hidroagregatului - .X. aferent obiectivului .X., organele de inspecție au constatat că la data de .X./2010 sucursala a înregistrat pe investiții suma de .X. lei ca urmare a stornării acestora din conturile de cheltuieli înregistrate în cursul anului 2009 (.X. lei).

A2. Lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix .X. din cadrul .X.

În perioada .X., .X., a înregistrat cheltuieli de mentenanță ce au fost efectuate la mijlocul fix “hidroagregat .X. “din cadrul centralei .X. .X. (.X.), situată pe râul .X., în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”/subanalitic .X., „.X.-.X.”, în baza facturilor emise de SC .X. S.A..

Potrivit caietului de sarcini scopul lucrării .X. .X. –.X. .X. îl constituie recondiționarea subansamblelor hidroagregatului (format din hidrogenerator și turbină). Hidrogeneratorul, conform documentației tehnice este destinat furnizării energiei electrice. Scopul reparației hidroagregatului nr..X. din componența .X. este justificat prin faptul că acesta a fost pus în funcțiune în anul 1955, moment de la care nu s-au mai executat lucrări complexe de mentenanță, constând în restabilirea stării tehnice inițiale pentru prelungirea duratei de viață a hidroagregatului cu cel puțin 20 de ani, pentru funcționarea în continuare la parametrii proiectați și în condiții de siguranță.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță, din categoria lucrărilor complexe – tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea include, atât lucrări de investiții, cât și lucrări de reparații care au avut ca efect aducerea la parametri tehnici initiali ai echipamentelor, demontare, dezmembrare și manevrarea subansamble hidroagregate, echipamente hidromecanice și instalații auxiliare, constatări tehnice, reconditionare subansamble turbină, lagăr turbină (exclusiv segmentii, refacerea instalației de răcire), arbore turbină (etanșări, apărători organe asamblare), mentenanța rotorului turbinei (recondiționarea – înlocuirea cuplelor), mentenanță injectoare turbină (înlocuire tije injectoare și a garniturilor), recondiționare vană principală .X. (recondiționare servomotor de acționare, montare filtru de înaltă presiune), mentenanță generator (confecționare circuit de răcire din inox și de drenaj la răcitorii de aer generator), reconditionare subansamble generator, recondiționare răcitori lagar axial (LA), recondiționare răcitori lagar radial (LR), recondiționare placă de acoperire, scuturi și diafragmă, reconditionarea servomotoarelor și a acționarilor hidraulice ale .X., reconditionare suporturi servomotoare, recondiționare subansamble turbină, generator și .X. (.X.), remontare subansamble hidroagregat, echip. hidromecanice și instalații aux., execuție și montaj automatizare panouri SP, Monitorizare, automatizare, monitorizare, lucrări de proiectare și multiplicare documentații tehnice, lucrări de organizare de santier, platforma organizare santier, racord alimentare apa-canal, acord electric.

În perioada .X., pentru mijlocul fix – .X. din cadrul centralei .X. .X. (.X.), .X. a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în debitul contului .X. „.X.”/subanalitic .X. ``.X. - .X.”, o valoare totală .X. lei

Concret, rezultă că efectuarea lucrărilor de mentenanță - .X. a avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru un nou ciclu de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X. și totodată, a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare.

La terminarea lucrărilor de mentenanță aferente mijlocului fix-hidroagregat .X.-X. au fost întocmite următoarele documente:

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./2010;
- Proces verbal de recepție la punerea în funcțiune nr. .X./2010 conform căruia se notifică efectuarea probelor tehnologice ale utilajelor și a instalațiilor aferente capacității pentru exploatarea normală și asigurării calității produselor;
- Proces verbal de recepție finală nr..X./2013 pentru lucrările de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul .X., valoarea lucrărilor .X. .X. .X. fiind de .X. lei.

Astfel, cheltuielile efectuate de sucursală cu lucrările de mentenanță de nivel (X) aferente acestui mijloc fix ar fi trebuit să majoreze valoarea mijlocului fix și care ulterior se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În urma analizei modului de înregistrare în evidența contabilă a lucrărilor efectuate asupra hidroagregatului – .X. aferent obiectivului .X., organele de inspecție au constatat că la data de .X./2010 sucursala a înregistrat pe investiții suma de .X. lei ca urmare a stornării acestora din conturile de cheltuieli înregistrate în cursul anului 2010.

Referitor calculul accesoriilor privind impozitul pe profit, .X.a înregistrat lunar, direct pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, pe parcursul anului 2009 cheltuieli de mentenanță de nivel .X. (acestea fiind, în realitate, lucrări complexe și reprezintă modernizări/investiții efectuate la mijloacele fixe “hidroagregate .X. și .X.”) și totodată, în luna .X. a fiecărui an anterior menționat, s-a procedat la stornarea sumelor înregistrate inițial, în cursul anului, în cont..X.”Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, fiind trecute în mod corect, în contul .X. “.X.”.

Aceste modernizări realizate de SC .X. SA la hidroagregatele tip .X. și .X., în suma totală de .X. lei, au fost considerate, în mod eronat, ca fiind cheltuieli deductibile de către .X. în cursul anului 2009, astfel că aceste sume vor fi luate în considerare numai la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit, în funcție de termenul scadent de plată al impozitului pe profit, întrucât sucursala a corectat în fiecare an, respectiv în luna .X. a fiecărui an anterior menționat, înregistrarea contabilă eronată în cursul anului .

Referitor impozitul pe profit suplimentar, în perioada 2009 - 2012, .X.a înregistrat facturile .X. de nivel (X) emise de către SC .X. SA, în conformitate cu contractele de prestări servicii încheiate între cele două societăți. Astfel, pentru lucrările de modernizări/investiții care au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor de exploatare, creșterea fiabilității hidroagregatelor denumite „.X.” și “.X.” din cadrul .X., prin executarea unor lucrări de modernizare /recondiționare la o serie de ansamble și subansamble ale hidroagregatelor, în suma totală de **.X. lei**, s-a constatat faptul că sucursala a considerat în mod eronat lucrările de modernizare/investiții ca fiind cheltuieli cu reparații la mijloace fixe și deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada .X..

În consecință, rezultă că pentru hidroagregatele .X. și .X. aflate în incinta centralei .X. .X., și care aparțin .X., au fost efectuate lucrări de mentenanță tip .X., cu consecința modernizare a mijloacelor fixe, în suma totală de .X. lei.

.X.

1. Sucursala a înregistrat lunar, în anul 2011, direct pe cheltuieli în contul .X. „.X.”/subanalitic .X.. pe parcursul anului 2011, facturi emise de SC .X., reprezentând lucrări de „.X.-.X.” la .X.. Potrivit “Notei privind situația lucrărilor .X. efectuate în anul 2011 ce pot fi considerate lucrări de modernizare” nr..X./2012 întocmită de .X. și transmisă .X.pentru înregistrarea în evidența contabilă a modificărilor intervenite drept urmare analizei efectuate de către Divizia .X. și Direcția .X. (compartiment din cadrul societății .X.) asupra lucrărilor .X. realizate de către toate sucursalele din țară ce îi aparțin, pentru anul 2011, aceste lucrări sunt în realitate, lucrări complexe și reprezintă modernizări/investiții efectuate la

mijlocul fix "hidroagregat .X." si care din punct de vedere fiscal se recupereaza prin deducerea amortizarii si nu constituie cheltuieli curente.

Sucursala a corectat această situatie din proprie initiative in luna .X./2011 cand, potrivit notei contabile nr..X./2011 **prin care s-a stornat suma de .X. lei** inregistrate initial, in cursul anului, in cont..X." .X."/subanalitic .X.. „.X.-.X.” si inregistrarea acestora in contul .X. “.X.”, subanalitic .X. “.X. ” .

Astfel, aceste modernizari realizate de SC .X. SA la hidroagregatul tip .X., in suma totala de .X. lei, reprezinta cheltuieli nedeductibile pe perioada trim..X./2012, **intrucat nu sunt aferente acestei perioade fiscale in care au fost inregistrate, nu constituie cheltuieli curente privind reparatiile**, ci cheltuieli care se recupereaza prin amortizare si influenteaza calculul Impozitului pe profit aferent trimestrelor .X. ale anului 2011, fara a genera o diferenta de impozit pe profit finala de plata la .X./2011.

In concluzie, aceste sume reprezentand cheltuieli nedeductibile vor fi luate in considerare la calculul impozitului pe profit pe perioada .X.-.X./ 2012, in functie de termenul scadent de plata al impozitului pe profit, intrucat sucursala a corectat in luna .X./2011, inregistrarea contabila efectuată eronat in cursul anului,

In consecinta, organele de inspectie fiscală au avut in vedere la redactarea Raportului de inspectie fiscala incheiat la nivelul .X. și aceste modificari ce au avut loc in structura cheltuielilor, si anume cheltuielile constatate ca nedeductibile pe perioadele fiscale de calcul a impozitului pe profit in trimestrele .X./ 2011, **numai din punct de vedere al calculului de accesorii aferente diferentei de impozit pe profit** de la un trimestru la altul, fara sa se concretizeze in diferenta certa de impozit de plata la finele anului, cand aceste cheltuieli nu se mai regasesc in contul .X., fiind stornate, si nu mai influenteaza calculul impozitului pe profit efectuat de societate la .X./2012.

2. In perioada .X., .X. a inregistrat direct pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturilor .X. de nivel (X) emise de catre SC .X. SA , in conformitate cu contractul de prestari servicii nr..X./2005, cu valabilitate pe perioada .X., actualizat cu acte aditionale privind suplimentarea pretului estimat pentru fiecare titlu de serviciu si in fiecare an de derulare.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. din categoria lucrarilor complexe –tip .X. (facturi, devize de lucrari/situatii lucrari definitive/procese verbale de receptie), organele de inspectie fiscala au constatat ca factura nr..X./2010, factura nr..X./2010 si factura nr..X./2010 inregistrate de sucursala direct pe cheltuieli cu reparatiile includ, in perioada trim. .X./2010, atât lucrari de investitii, ce au ca efect cresterea parametrilor tehnici in suma de .X. lei cat si lucrari de reparatii care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici initiali in valoare de .X. lei.

Astfel, pentru lucrarile de modernizari/investitii care au avut ca efect imbunatatirea parametrilor de exploatare, cresterea fiabilitatii hidroagregatului denumite “.X.” din cadrul .X. , prin executarea unor lucrari de modernizare/reconditionare la o serie de ansamble si subansamble ale hidroagregatelor, in suma totala de .X. lei, s-a constatat faptul ca sucursala a considerat in mod eronat lucrarile de modernizare/investitii ca fiind cheltuieli cu

reparatii la mijloace fixe si deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada 2010. Cheltuielile au fost inregistrate direct pe costuri diminuand nejustificat baza de impozitare a impozitului pe profit in trim. .X./2012.

Astfel, rezulta ca pentru .X. aflat in incinta centralei .X. .X. care apartine .X., au fost efectuate lucrari .X. in suma totala de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezinta lucrari de modernizare a mijloacelor fixe pe anul 2010 nedeductibile pe trimestrul .X.2010.

Intrucat aceste cheltuieli cu lucrarile .X. de nivel (X) efectuate in trimestrul .X./2010 fac parte din lucrarea complexa de reparatie capitala si modernizare a mijlocului fix denumit "hidrogenerator .X. - .X. ", care s-a intins pana in anul 2012, aspectele fata de lucrarile de modernizare de natura imobiliarilor in curs aferente anului 2011 se impune tratarea unitara a situatiei fiscale generate de acest aspect in ce priveste perioada de la care societatea are dreptul recuperarii cheltuielilor in valoare de .X. lei prin deducerea amortizarii, aceasta perioada fiind incepand cu luna .X./ 2012, data la care s-a intocmit Procesul verbal de receptie a lucrarilor de modernizare a .X., si in care trebuiau cuprinse si aceste lucrarile de modernizare - perioada care nu face obiectul prezentei inspectii fiscale.

.X.

1. Cu privire la stornarea cheltuielilor de mentenanță înregistrate în cursul anului 2009 de sucursală, în contul .X." Cheltuieli cu întreținerea si reparațiile" si trecerea acestor sume în categoria modernizărilor realizate la mijloacele fixe denumite „panouri pentru servicii auxiliare, automatizare” la hidroagregatele .X. și .X. ale centralelor .X. din cadrul .X.

Din verificarea documentelor prezentate a rezultat că .X.a înregistrat în anul 2009, în contul .X." Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"/subanalitic .X.-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile-lucrări de reparații anuale executate" cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, lucrări încadrate inițial ca fiind de mentenanță de nivel .X. și .X., în realitate, acestea fiind lucrari complexe ce reprezintă modernizări/investiții efectuate la mijloacele fixe „panouri pentru servicii auxiliare, automatizare” la hidroagregatele .X. și .X. ale centralelor .X. din cadrul .X., respectiv obiectivul .X..

Prin adresa nr. .X./2010, Divizia economică și comercială din cadrul .X. a constatat că unele lucrări de reparație efectuate la activele hidroenergetice sunt de valori mari, comparativ cu valoarea inițială a activelor (în raport cu valoarea de înlocuire rezultată prin punerea în funcțiune a unor obiective noi) și sunt în general lucrări de modernizare care conduc la beneficii suplimentare.

Urmare adresei, la nivelul sucursalei au fost analizate lucrările de mentenanță efectuate în anul 2009, unele dintre acestea fiind reîncadrate ca lucrări de modernizare .

Prin urmare, în luna .X./2009, .X., cu nota contabilă nr..X./2009 a stornat din evidența contabilă suma de .X. lei, prin articolul contabil .X. "Cheltuieli cu întreținerea si reparațiile-lucrări de reparații anuale executate" = .X."Furnizori de

prestări servicii RC“ minus .X. lei, concomitent cu înregistrarea acestora în contul .X. “Imobilizari corporale în curs de execuție”, subanalitic .X. “Imobilizări proprii–construcții montaj”, înregistrare efectuată cu nota contabilă nr..X./2009, cu explicația „producție investiții-obiectivul .X.”.

Aceste modernizari realizate de furnizorul „.X. SA” la sistemele de automatizare și comandă pentru hidroagregatele tip .X.și .X., în baza contractelor de prestări servicii nr..X./2005 și .X./2009, sunt în sumă totală de .X. lei și reprezintă lucrări de automatizare și comandă efectuate la panourile de automatizare la .X. și .X. din cadrul centralelor .X., .X., .X., .X., lucrările fiind înregistrate în mod eronat pe cheltuieli de exploatare și afectând impozitul pe profit calculat în cursul anului 2009.

În concluzie, **aceste sume vor fi luate în considerare numai la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit**, în funcție de termenul scadent de plată al impozitului pe profit, întrucât sucursala a corectat înregistrările contabile întocmite eronat în cursul anului 2009.

2) Cu privire la înregistrarea eronată a cheltuielilor de mentenanță (tip .X., .X., .X. și .X.) direct pe cheltuieli de întreținere și reparații și nu în categoria investițiilor efectuate la mijloacele fixe panouri de automatizare pentru hidroagregate .X. și .X., existente în cadrul centralelor .X. ale Sucursalei .X. .X.

În perioada .X. – .X./ 2012, .X.a înregistrat direct pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturilor de mentenanță de tip .X.,.X.,.X.,.X. emise de SC .X. SA, în conformitate cu contractul de prestari servicii nr..X./2005, cu valabilitate pe perioada 2006-2009 și contractul de prestări servicii nr..X./2009, cu valabilitate pe perioada .X., lucrări de mentenanță în sumă totală de .X. lei.

Astfel, pentru lucrările de mentenanță efectuate sub forma cheltuielilor ulterioare la mijloacele fixe existente, realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care au avut ca efect înlocuirea sistemului de automatizare clasic al hidroagregatului .X. și .X. de la .X. , bazat pe relee, cu un sistem de automatizare numeric, sistem ce se va înregistra în sistemul .X. al centralei, precum și lucrări ce au constat în realizarea unui nou sistem de monitorizare date instalație apă răcire, realizarea unui sistem de furnizare energie electrică ce trebuie sa asigure creșterea siguranței în funcționarea alimentării cu energie electrică la sediul administrativ și clădire Dispecer .X. și realizarea unui sistem de comunicație .X. și Dispecer .X., achizițiile de sisteme on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice realizate pentru centralele .X. aparținând Sucursalei .X., achiziție, montaj și punere în funcțiune a sistemelor de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a hidroagregatelor .X. și .X., în sumă totală de .X. lei, s-a constatat că sucursala a considerat în mod eronat aceste lucrări de investiții ca fiind cheltuieli cu reparațiile la mijloacele fixe, deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada .X..

Lucrările realizate de sucursală constând în achiziția și implementarea diverselor sisteme de monitorizare și măsurare parametri, specifice activității din domeniul

producerii energiei electrice, se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Lucrările de mentenanță în sumă totală de .X. lei, reprezintă:

-.X. lei lucrări de reparație sisteme de automatizare la .X. și .X. din cadrul centralelor .X. aparținând .X., care, potrivit caietului de sarcini, constau în „înlocuirea sistemului de automatizare classic al hidroagregatului .X. și .X. de la .X. , bazat pe releu, cu un sistem de automatizare numeric”, sistem ce se va înregistra în sistemul .X. al centralei.

-.X. lei lucrări de realizare sistem achiziție și monitorizare date instalație apă răcire, nivele ulei lagăre și ulei scăpat realizate la .X. ru care se referă la realizarea unui sistem de achiziție, memorare și transmisie de date la distanță a mărimilor monitorizate care să asigure o mentenanță predictivă a instalațiilor grupului .X., solicitate a fi executate de către SC .X. SA .X. în baza adresei nr..X./2008 transmisă de sucursalei în completare la caietul de sarcini nr..X. având ca obiect lucrări de reparații tip .X. și lucrări suplimentare ce vor fi executate la .X. .X..

Conform situațiilor de lucrări anexate la facturile emise, realizarea acestui sistem a constat în achiziția și montarea unor automate programabile, fiind vorba de realizarea unui nou sistem de monitorizare date instalație apă răcire, sistem ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice, fiind de natura imobilizărilor ce se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

-.X. lei lucrări de reabilitare alimentare cu energie electrică sediu .X. și sistem de comunicație centrala Dispecer ce au avut drept scop „creșterea siguranței în funcționare a alimentării cu energie electrică sediu administrativ și clădire Dispecer .X. și realizarea unui sistem de comunicație .X. și Dispecer .X.” fiind de natura investițiilor.

-.X. lei achiziție sistem de monitorizare on-line a parametrilor (vibrații absolute, turații) .X.. Potrivit situației de lucrări anexată la factura emisă, în devizul emis este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru realizarea și implementarea acestui sistem, care potrivit caietului de sarcini nr..X./2009 trebuie să îndeplinească rolul de supraveghere a stării tehnice în funcționare a hidroagregatului, fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice, fiind de natura investițiilor.

-.X. lei lucrări de implementare sistem on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice la centralele .X. .X., .X. și .X. din cadrul .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru achizițiile de sisteme on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice, aceste sisteme sunt proiectate pentru a monitoriza comportamentul mecanic, urmând a funcționa ca un sistem portabil și de a opera ca o unitate permanentă de monitorizare, scopul acestor lucrări fiind achiziția de echipamente în vederea realizării și implementării sistemului on-line de monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice hidroagregate, respectiv achiziția de echipamente și software în vederea realizării implementării sistemului centralizat de baze de date și vizualizare offline a parametrilor pentru sistemele

de monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice, sisteme care urmau să funcționeze ca o unitate permanentă de monitorizare. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru realizarea și implementarea acestor sisteme astfel că aceste lucrări de achiziție și implementare sistem on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice realizate în cadrul centralelor .X. .X., .X. și .X. din cadrul SH reprezintă investiții, fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice ce constituie mijloc fix.

-.X. lei lucrări de implementare sistem on-line pentru detectarea spărturilor accidentale în sistemul de conducte sub presiune al unei amenajări hidroenergetice la centralele .X. .X. și .X. din cadrul Sucursalei .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru achizițiile de sisteme on-line pentru detectarea spărturilor accidentale în sistemul de conducte sub presiune al unei amenajări hidroenergetice la centralele .X. .X. și .X. din cadrul Sucursalei .X., scopul acestor lucrări a fost achiziția și implementarea unor astfel de sisteme on-line, sisteme ale căror software trebuie să detecteze și să localizeze spargerea unor conducte de apă sub presiune, măsurarea realizându-se în timp real, datele fiind stocate pe un computer .

-.X. lei lucrări de implementare sistem integrat informatic de securitate pentru activitatea de exploatare și mentenanță în cadrul .X..

Potrivit prevederilor OMFP nr..X. pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern, în cadrul implementării proiectului de Management al riscurilor, la nivelul .X.a fost aprobată realizarea unor lucrări pentru centralele aferente bazinului râului .X. constând în realizarea unui sistem integrat informatic de securitate pentru activitățile de exploatare și mentenanță, lucrări având drept scop monitorizarea on line a lucrărilor de mentenanță și realizarea unei baze de date cu riscuri , pentru lucrările de mentenanță.

Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru software-uri și implementarea acestui sistem informațional, care potrivit caietului de sarcini nr..X./2011 trebuie să asigure procesarea, fluxul documentelor, arhivarea, emiterea și tipărirea rapoartelor de audit , precum și legătura cu alte sisteme de stocare și gestionare de date.

Prin urmare aceste lucrări sunt de natura imobilizărilor necorporale și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, pe o perioadă de 3 ani potrivit prevederilor legale.

-.X. lei lucrări de achiziție și implementare sistem de monitorizare video și stocare a imaginilor pentru centralele .X. din cadrul .X..

Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este înscrisă doar valoarea lucrărilor realizate de terți privind achiziția acestor sisteme de supraveghere video.

Potrivit caietului de sarcini nr..X./2011 acest sistem de supraveghere va consta în achiziția și montarea acestor camere video și software de vizualizare

pentru fiecare din centralele din cadrul .X., fiind de natura imobilizarilor, de tipul „sistemelor pentru identificarea și controlul accesului, supravegherea și alarmă la efracție”.

-.X. lei lucrări de realizare sistem de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a .X. și .X. .X. și .X..

Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru aceste lucrari, obiectul l-a constituit achiziția, montajul și punerea în funcțiune a unor sisteme de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a hidroagregatelor .X. și .X. .X. și .X., sisteme care trebuie să asigure măsurarea și transmiterea la sistemele de semnalizare și protecție ale hidroagregatelor a parametrilor privind vibrațiile absolute și turația hidroagregatului fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice.

În consecință, față de suma totală de .X. lei înregistrată în cheltuieli de exploatare în contul .X.”Cheltuieli întreținere și reparații”, sucursala are drept de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă lucrărilor de mentenanță, rezultând o **cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă totală de .X. lei**, ce urmează a fi recuperată în perioada următoare.

.X., a înregistrat eronat cheltuieli .X. – .X. (din categoria tip .X.) direct pe cheltuieli de intretinere si reparatii si nu in categoria modernizarilor efectuate la mijloacele fixe existente in cadrul centralelor .X. ale sucursalei.

Pentru realizarea acestor lucrari .X. au fost incheiate mai multe contracte intre .X. in calitate de beneficiar si S.C. .X. SA .X., S.C. .X. SA, S.C. .X. SA .X., in calitate de prestatori, avand ca obiect asigurarea de catre prestatori a activitatii .X., modernizari si re tehnologizari la hidroagregate din cadrul obiectivelor .X., .X., .X., .X., .X., .X., lucrari de reparatii la cladire sediu, .X., prin prestarea de servicii/executarea de lucrari cu caracter programat, neprogramat, sau din cadrul lucrarilor de investitii inclusiv asigurarea produselor necesare desfasurarii acestor servicii/lucrari, in conformitate cu cerintele impuse de beneficiar.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. din categoria lucrarilor complexe – tip .X. (devize de lucrari, situatii lucrari definitive, procese verbale de receptie) si a facturilor fiscale intocmite, s-a constatat ca sunt incluse lucrari de investitii ce au ca efect cresterea parametrilor tehnici, refacere conditii de functionare si montaja cablurilor de distributie, montare lagare, prelucrare segmenti axiali lagar radial axial inferior .X., realizare matrila segmenti cauciuc lagar turbina .X., reconditionare lagar turbina .X., reconditionare cap distributie cu inlocuirea bucselor ghidare coloana distributie .X., rectificat si centrat cap distributie .X., confectionare coloana distributie .X., prelucrare segmenti axiali lagar radial axial inferior .X., refacerea izolatiei uzate de la cablurile electrice si inlocuirea celor defecte, refacerea conditiilor de montaj si functionare a legaturilor de la periile aferente inelelor colectoare, confectionari mufe inadire capete bobinaj, confectionare pene consolidare bobinaj, realizarea instalatiei de injectie ulei lagar axial inferior, confectionare

filtre apa de racire .X., montaj si .X., realizare instalatie sincronizare manual/automat, montare brat sincronizare manuala si sincronizator numeric .X., dezafectare echipamente existente si reechipare pupitru aferent camera de comanda, montat pe pozitie racitori de ulei lagar radial axial si a racordurilor de cauciuc existente, refacere protectie anticoroziva corp lagar radial axial superior, confectionare presgarnituri din hotel lat .X., instalatii automatizare numerica .X., realizare si montare instalatie monitorizare vibratii, batai radiale , intrefier si variatii camp magnetic, reconditionari subansamble, lagar turbina, circuit de actionare blocare inel reglaj, executie si montaj filtru priza de apa, lucrari de proiectare si multiplicare documentatii tehnice, automatizari, modernizari.

Analizand documentele contabile (facturi fiscale, devize de lucrari, situatii consum materiale) a rezultat ca au fost inregistrate in categoria lucrarilor de reparatii efectuate la activele hidroenergetice, facturi de valori foarte mari, unele dintre acestea fiind lucrari de modernizare, .X., care conduc la imbunatatirea parametrilor initiali, beneficii suplimentare si reducere de costuri, care nu trebuiau inregistrate ca o cheltuiala directa, ci ca o investitie efectuata la mijloacele fixe existente in patrimoniul sucursalei.

Fata de cele constatate au fost reincadrate o parte din sumele inregistrate in cheltuieli cu reparatiile (facturi cu valori foarte mari si lucrari .X.) si trecute pe lucrari de investitii, astfel incat sa nu afecteze rezultatele financiare ale anului respectiv.

Astfel, la nivelul sucursalei au fost diminuate cheltuielile de reparatii (care au fost stornate de sucursală la finele fiecărui exercițiu financiar, mai puțin anul 2011) si reincadrate corect pe investitii (majorând valoarea mijloacelor fixe vizate) cu sumele:

- pe anul 2006 - .X. lei;
- pe anul 2007 - .X. lei;
- pe anul 2008 - .X. lei;
- pe anul 2009 - .X. lei;
- pe anul 2010 - .X. lei;
- pe anul 2011 - .X. lei;
- 01.01 – 30.06.2012 - .X. lei

și au fost calculate cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal, astfel:

- pe anul 2006 - -
- pe anul 2007 - .X. lei;
- pe anul 2008 - .X. lei;
- pe anul 2009 - .X. lei;
- pe anul 2010 - .X. lei;
- pe anul 2011 - -
- 01.01 – 30.06.2012 - .X. lei.

.X., a înregistrat în luna .X., integral pe costuri suma de .X. lei reprezentind contravaloarea facturii nr..X. din .X. emisa de catre SC .X. SA pentru "lucrari de racordare la rețeaua electrica a .X." respectiv lucrari pentru marirea sigurantei de functiunare a .X. de racord .X. si lucrari impuse pentru racordarea .X.. Mijlocul fix

(.X.) a fost dat în folosință în anul 2009 luna .X. și a fost stabilită data amortizării complete luna .X./2021 (durata normală de funcționare 12 ani).

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

-lucrările de racordare la rețeaua electrică a .X. se încadrează în categoria investiții;

-cheltuielile aferente "lucrărilor de racordare la rețeaua electrică a .X." se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003, modificată și completată ulterior.

Consecința fiscală a celor descrise mai sus este creșterea nejustificată a cheltuielilor în trimestrul .X./2009 cu suma reprezentând diferența dintre cheltuielile considerate deductibile de către societate și cheltuielile cu amortizarea fiscală pe care societatea avea dreptul să o deducă în perioada respectivă, având ca efect fiscal diminuarea rezultatului perioadei, nedeclararea și nevirarea obligației datorate la scadență.

Sucursala are drept să recupereze sub forma amortizării contravaloarea investiției.

6. În ceea ce privește cheltuielile cu apa minerală, săpun, detergent și obiecte întreținere curățenie, echipament sportiv și obiecte electrocasnice (televizoare, frigidere, cuptoare electrice, camere foto digitale etc.)

.X. a înregistrat în evidența contabilă, în anul .X., un număr de .X. de facturi emise de diverși furnizori în sumă totală de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, reprezentând contravaloarea achizițiilor de apă minerală, obiecte electrocasnice, săpun, detergent, obiecte pentru întreținere curățenie și echipament sportiv.

În urma analizei modului de înregistrare în evidența contabilă a acestor achiziții, s-a constatat:

1) Pentru achizițiile de apă minerală, săpun, detergent și obiecte întreținere curățenie, în baza facturilor și a Notelor de recepție:

% = .X., „Furnizori”

„Alte materiale consumabile” .X.

„Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” .X.

și ulterior în baza bonurilor de consum

„Cheltuieli cu alte materiale consumabile” .X. = .X. „Alte materiale consumabile”

2) Pentru achizițiile de echipament sportiv și obiecte electrocasnice, în baza facturilor și a Notelor de recepție:

% = .X., „Furnizori”

„Materiale de natură obiectelor de inventar” .X.

„Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” .X.

și ulterior în baza bonurilor de consum

„Cheltuieli materiale de natură obiectelor de inventar” .X. = .X. „Materiale de natură obiectelor de inventar”

Achizițiile au constat în:

apă minerală .X. litri .X. lei + TVA .X. lei;

echipament sportiv .X. bucăți/seturi .X. lei + TVA .X. lei

obiecte electrocasnice (frigider, lada frigorifica, televizoare, camere foto, Home cinema, cuptor electric etc.) .X. bucăți .X. lei + TVA .X. lei;
sapun si detergent .X. bucati sapun .X., aprox. .X. kg detergent .X. lei + TVA .X. lei;

obiecte pentru curatenie(sapun lichid, MR.Proper, domestos, mopuri Galeti, sapun WC,etc) .X. repere .X. lei + TVA .X. lei.

S-a constatat că o parte din numărul exagerat de mare al reperelor achiziționate nu poate fi justificat prin specificul activitatii .X., invocându-se drept justificare pentru apa minerală pentru uzul angajaților, iar săpunul și detergentul pentru spălarea echipamentului de către personalul direct productiv.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nivelul achizițiilor de apă minerală este în medie de .X. litri/luna în condițiile în care locațiile unde angajații sucursalei își desfășoară activitatea, sunt dotate cu dozatoare cu apă purificată, ceea ce nu justifică achiziția aproximativ a .X. litri de apă minerală, cu atât mai mult în lunile reci de iarnă, toamnă și primavară.

Consumul de apă minerală de către personalul direct productiv, conform organigramelor sucursalei, în anul .X., însumează o medie de .X. persoane, ceea ce presupune o medie de cuprinsă între .X. litri – .X. litri apă minerală/persoană indiferent de luna calendaristică.

Rezultă că achiziția, a aproximativ .X. litri apă minerală în condițiile existenței dozatoarelor cu apă purificată și a liniarității acestor achiziții fără nicio deosebire între lunile de vară și cele de iarnă nu poate fi justificată prin specificul activitatii sucursalei fiind lipsită de elementele care să justifice necesitatea reală și oportunitatea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește achizițiile de săpun, detergent și obiecte pentru curățenie în sorturi exagerate din punct de vedere cantitativ care au generat cheltuieli în sumă de .X. lei în situația în care curățenia și igiena locațiilor sucursalei a fost asigurată pe întreg intervalul de către firme specializate de curățenie, nu se justifică.

De asemenea, nu se justifică nici achizițiile de echipament sportiv și obiecte electrocasnice (televizoare, frigider, cuptoare electrice, camere foto digitale etc.) prin specificul activitatii .X..

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de bunuri în sumă de .X. lei nu sunt cheltuieli deductibile fiscal nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Urmarea aceluiași constatări s-au stabilit cheltuieli nedeductibile cu astfel de achiziții astfel:

- pe anul 2008 .X. lei;
- pe anul 2009 .X. lei ;
- pe anul 2010 .X. lei;
- pe anul 2011 .X. lei;
- .X.- .X./2012 .X. lei.

7. În ceea ce privește cheltuielile cu prestările de servicii de întocmire a unor documentații tehnice, studii și proiecte stabilite la .X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X., .X.a încheiat cu diverși prestatori -.X. SA, SC .X. SA, SC .X. SA etc. - contracte de prestari servicii pentru întocmirea de studii de fezabilitate, proiecte, documentații tehnice, vizând intervenții ce urmau să aibă loc la mijloacele fixe aflate în patrimoniul sucursalei.

O parte din aceste lucrări se referă la lucrări de reparații, reabilitări, dar și la lucrări de natura modernizărilor, re tehnologizarilor. Pentru unele contracte prestatorii nu au emis facturi, altele au fost facturate parțial, renunțându-se la continuarea contractului, iar pentru altele s-au emis de către prestatori facturi la valoarea integrală a contractului.

În răspunsul formulat la nota explicativa nr.1 reprezentantul sucursalei a motivat neexecutarea proiectelor ca datorându-se următoarelor cauze:

“Neexecutarea proiectelor care au fost realizate în urma contractelor de prestări servicii și care nu au fost puse în opera se datorează următoarelor cauze:

- costuri ridicate de execuție a acestor proiecte;*
- reducerea anuală a bugetelor de mentenanță pe fondul scăderii producției de energie livrată datorită debitelor de apă scazute;*
- necesitatea de a executa cu prioritate lucrări de redare în exploatare a instalațiilor și echipamentelor care au suferit deteriorări, de prevenire a unor avarii sau incidente la instalații și construcții și pentru realizarea măsurilor impuse în urma controalelor efectuate de către instituții ale statului sau de către corpul de control intern al .X..*
- modificări ale strategiei privind centralele de mică putere și microhidrocentralele aflate în patrimoniul .X. SA. “*

Referitor la motivul pentru care aceste lucrări (proiecte, studii, etc) au fost comandate și ulterior nu au mai fost folosite, comandându-se în continuare alte proiecte/studii pentru alte obiective fără a fi duse la bun sfârșit cele inițiale din studiile deja realizate, reprezentantul sucursalei a precizat:

“Pe acelasi obiectiv nu au fost încheiate mai multe contracte pentru elaborarea de studii sau documentații tehnice. Au fost încheiate contracte pentru proiecte și studii noi deoarece în activitatea de administrare și exploatare a activelor societății aflate în gestiune apar situații noi în permanență; construcțiile, instalațiile, amenajările hidrotehnice sunt supuse uzurii și necesită reabilitări sau modernizări. Pentru a crește eficiența activității desfășurate și a reduce riscurile unor accidente tehnice sau de muncă toate ansamblurile funcționale trebuie evaluate periodic și în condițiile legii, expertizate și reabilitate pentru exploatarea lor în condiții de siguranță și profitabilitate. Pentru eficientizarea activității de exploatare a microhidrocentralelor (cu puteri sub .X. MW), a valorificării superioare a producției prin obținerea de certificate verzi, aceste .X. trebuie re tehnologizate, conform legii 220/2008, până în anul 2016. În scopul re tehnologizării a fost întocmit un program etapizat de proiectare și execuție, dar care în urma dificultăților prin care a trecut societatea – situație de forță majoră și

insolvență—nu a putut fi respectat. În toată activitatea desfășurată este necesară o acțiune anticipativă, de preîntâmpinare a evenimentelor accidentale și implicit de executare de lucrări. Lucrările trebuie aprobate și finanțate de către conducerea .X. .X., iar pentru sustinerea necesității, oportunității și soluțiilor tehnice și economice sunt necesare studii și proiecte.“

S-a constatat că .X.a înregistrat facturile emise de prestatori în evidența contabilă în contul .X. *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* și contul .X. *“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”* indiferent ca se referă la lucrări de natura imobilizărilor corporale, reprezentantul sucursalei motivând în nota explicativă faptul că :

“Promovarea studiilor și proiectelor necesare pentru lucrările la obiectivele existente, în vederea creșterii gradului de siguranță în exploatare și pentru prelungirea duratei de viață se face, de regulă, pe cheltuieli de exploatare, de către serviciul tehnic al sucursalei.

Conform HG 28/2008, proiectarea lucrărilor pentru intervenții la construcțiile și instalațiile existente se elaborează în fazele: expertiză tehnică, documentație de avizarea lucrărilor de intervenție (.X.), proiect tehnic și detalii de execuție. După întocmire aceste documentații sunt supuse avizului Consiliului tehnico-economic al .X. și funcție de amploarea și valoarea lucrărilor necesare acestea sunt încadrate la lucrări cu caracter de reabilitare-cu execuție din fonduri de mentenanță sau cu caracter de re tehnologizare sau modernizare- cu finanțare din fonduri de investiții. Pentru lucrările care pot fi încadrate de la început, înainte de efectuarea expertizei tehnice, în lucrări de re tehnologizare și promovarea documentațiilor tehnice necesare executării este finanțată din fonduri de investiții”.

Referitor la aspectele prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala a înregistrat facturile emise de prestator pe cheltuieli cu toate că avea cunoștință de procedura care urmează, respectiv avizul Consiliului tehnico-economic al .X. în funcție de amploarea și valoarea lucrărilor necesare, respectiv încadrarea la lucrări cu caracter de reabilitare-cu execuție din fonduri de mentenanță sau cu caracter de re tehnologizare sau modernizare- cu finanțare din fonduri de investiții nu există certitudinea punerii în execuție a lucrărilor respective, motiv pentru care, conform OMFP nr.1752/2005, respectiv OMFP nr..X. pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aceste cheltuieli, pentru a nu afecta rezultatul exercițiului financiar trebuiau înregistrate în debitul contului .X. *“cheltuieli în avans”* până la data când lucrările erau efectuate.

Ca urmare nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei

8. Referitor la cheltuielile cu valoarea nerecuperată la scoaterea din patrimoniu a unor bunuri imobiliare ca urmare a cedării cu titlu gratuit către Consiliile locale stabilite la .X.,

La .X. s-a constatat că în luna .X./2008, urmarea Hotărârii AGA nr..X. a .X., potrivit căreia la punctul 2 s-a aprobat *„cu voturile acționarului Statul Român prin*

Ministerul Economiei și Finanțelor...transmiterea cu titlu gratuit a activului cu caracter social Școala .X., din patrimoniul SC .X. SA , în patrimoniul Consiliului Local al Comunei .X., județul .X.” .X.a înregistrat în evidența contabilă scoaterea din patrimoniu a mijlocului fix, imobilul „Școala .X.” cu o valoare de înregistrare de .X. lei, efectuându-se nota contabilă nr..X. din .X./2008, cu articolul contabil .X. “Cheltuieli privind activele cedate” = .X. “Construcții domeniul privat al statului”.

Imobilul „Școala .X.”, potrivit documentelor și informațiilor furnizate de sucursală, a fost construit ca parte a obiectivului general de investiții „X a râului .X. pe sectorul .X.-.X.-Școala .X.”, executat conform contractului economic nr..X./1984 de către SC .X. SA, în calitate de antreprenor, lucrările fiind efectuate în perioada X și înregistrate în evidența contabilă în contul .X. “Imobilizări în curs de execuție proprii”.

În anul .X., în baza procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. comisia de recepție constituită din partea .X.și SC .X. SA –Sucursala X, a aprobat recepția lucrărilor executate în valoare de .X. lei.

Cu nota contabilă nr..X. din .X. .X.a înregistrat în patrimoniu mijlocul fix „Școala .X.”, cu numărul de inventar .X., în valoare de .X. lei, prin trecerea din contul de imobilizări în curs de execuție în contul de mijloace .X. Ulterior, această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Consiliului Local al Comunei .X., județul .X., prin scoaterea din patrimoniu și înregistrarea pe cheltuieli a valorii rămase nerecuperate pe calea amortizării pentru acest imobil, fără să genereze venituri la nivelul sucursalei.

Ca urmare, s-a constatat că aceste cheltuieli înregistrate de sucursală la scoaterea din patrimoniu a imobilului în sumă totală de .X. lei, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, întrucât nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

9. În ceea ce privește cheltuielile sociale peste limita legală și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora ce trebuiau avute în vedere la .X. -consolidat

La .X.s-a constatat că sucursala a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul .X. “Alte cheltuieli de exploatare”, cheltuieli sociale în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli au deductibilitate limitată, respectiv în limita unui procent de 2% asupra valorii cheltuielilor cu salariile.

Pentru anul 2006, cheltuiala cu salariile a fost în suma de .X. lei iar cheltuielile sociale admise în sumă de .X. lei. Ca urmare, cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal.

În același mod au fost stabilite cheltuieli sociale peste limita legală, nedeductibile fiscal pe perioada .X. – .X./2012:

- pe anul 2007 .X. lei;
- pe anul 2008 .X. lei;
- pe anul 2009 .X. lei;

-pe anul 2010	.X. lei;
-pe anul 2011	.X. lei;
-.X./-.X./2012	.X. lei.

La .X.s-a constatat că sucursala a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul .X. "Alte cheltuieli de exploatare -X" cheltuieli sociale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli au deductibilitate limitată, respectiv în limita unui procent de 2% asupra valorii cheltuielilor cu salariile.

Astfel, pe perioada .X., au fost stabilite cheltuieli sociale nedeductibile fiscal, astfel:

-pe anul 2006	.X. lei;
-pe anul 2007	.X. lei;
-pe anul 2008	.X. lei;
-pe anul 2009	.X. lei;
-pe anul 2010	.X. lei;
-pe anul 2011	.X. lei;
-.X./-.X./2012	.X. lei.

În ceea ce privește cheltuielile sociale pe anul 2011 înregistrate în contul .X. "Alte cheltuieli de exploatare -X" s-a constatat că acestea reprezintă cheltuieli generate de evenimentul "X" constând în "organizare concurs", "organizare vizita obiective energetice", "organizare concurs cu publicul X", "organizare concurs proba scrisă", "organizare festivitate premiere", "inscripționari panouri, invitații, diplome, cupe" etc.. Aceste servicii facturate de către prestatori sunt purtătoare de taxă pe valoarea adăugată care a fost dedusă de către sucursala în sumă totală de .X. lei din care, suma de .X. lei aferenta lunii .X./ 2011, diferența de .X. lei fiind aferenta lunii .X./ 2011.

Având în vedere ca la nivelul .X.s-a depășit limita cotei de 2% raportată la fondul de salarii taxa pe valoarea adăugată se va avea în vedere la nivelul centralei depășirea cotei de 2% și implicit regularizarea taxei pe valoare adăugată pentru cheltuielile care depășesc plafonul de deductibilitate.

10. Referitor la cheltuielile de protocol și cheltuielile sociale-culturale stabilite .X.,

1. S-a constatat că sucursala a înregistrat în contul .X. "Alte cheltuieli de natura lucrărilor și serviciilor executate de terți" suma de .X. lei reprezentând contravaloare felițări de .X. sau de .X., considerate cheltuieli de exploatare, deductibile integral la determinarea profitului impozabil, astfel:

- în anul 2008, conform facturii nr..X./2008 emisă de .X. în sumă de .X. lei;
- în anul 2010, conform facturii nr..X./2010 emisă de .X. în suma de .X. lei;
- în anul 2011, conform facturii nr..X./2011 emisă de .X. în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de protocol care, potrivit legii, sunt limitate la procentul de 2% aplicat asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul

cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit, fapt pentru care deductibilitatea acestora corespunzător perioadelor de raportare urmează a fi analizate la nivelul persoanei juridice centrale.

2) S-a constatat că în perioada .X., sucursala a înregistrat în evidența contabilă **cheltuieli de natura acțiunilor sociale**, astfel:

- cheltuieli în sumă de **.X. lei efectuate cu ocazia sărbătoririi .X.**, înregistrate în contabilitate în baza următoarelor facturi:

- factura nr..X.. emisă de SC .X. SRL .X. în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii restaurant;

- factura nr..X. emisă de SC .X. SA .X. în sumă de .X. lei, reprezentând masă festiva;

- factura nr. .X. emisă de SC .X. SRL .X. în suma de .X. lei, reprezentând prestări servicii manifestare .X.

- cheltuieli în suma de **.X. lei reprezentând chirie bazin înot** înregistrate în evidența contabilă a sucursalei în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X..

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sucursala a considerat eronat ca fiind de natura cheltuielilor cu acțiunilor sociale cheltuielile efectuate cu ocazia sărbătoririi .X., întrucât aceste cheltuieli nu se regasesc această categorie.

În ceea ce privește cheltuielile reprezentând chirie bazin înot în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X. s-a constatat că nu sunt de natura cheltuielilor cu acțiunile sociale întrucât cheltuielile nu sunt aferente funcționării unei activități sportive aflate în administrarea contribuabilului.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca atât cheltuielile efectuate în scopul sărbătoririi .X. în suma de .X. lei, cât și cele pentru închiriere bazin înot în sumă de .X. lei sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

11. Referitor la cheltuieli sociale neincluse în fondul de acțiuni sociale culturale (X) de .X. care nu au fost transmise la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar .X. pentru centralizare și calcularea influențelor fiscale și TVA aferentă, s-a constatat că Complexul .X. situat în localitatea .X. face parte din grupa imobilizărilor corporale ale .X., fiind administrat de .X..

Complexul .X. (.X.) este situat pe o platformă în aval mal drept canal fuga al .X. și cuprinde active preum: teren, sala de sport, bazine de înot destinate activităților educative, sportive de agrement, performanță și recuperarea forței de muncă.

Punerea în funcțiune a obiectivului de investiții ".X." a avut loc în două etape și anume:

- prima etapă în data de .X./2008 prin Procesul verbal de recepție parțială la terminarea lucrărilor nr. .X. din .X./2008;

- a doua etapă în data de X./2011 prin Procesul verbal de recepție finală la terminarea lucrărilor nr. .X. din X./2011.

Începând cu anul 2009 și până în prezent la nivelul sucursalei s-a elaborat pentru fiecare an in parte, un Regulament de organizare si functionare a Complexului X. aprobat de conducerea sucursalei.

Potrivit contractului colectiv de munca încheiat de .X., baza materiala cu destinatie cultural sportiva, proprietate X., va putea fi folosita fara plata de angajatii .X. si membrii familiilor acestora (art.5.46 din CCM modificat la nivelul .X.).

Pentru accesul în Complexul .X., începând cu data de X./2010, s-au eliberat carduri de acces electronic gratuite pentru angajații .X., iar pentru terțe persoane sau emis carduri cu plată în baza unor cereri tip de solicitare acces (aprobat de conducerea sucursalei si inregistrate la registratura acesteia).

Prin Decizia nr.X./2010, emisa de directorul general al .X., privind “Nota pentru aprobarea tarifelor de acces si de inchiriere a facilitatilor din Complexul .X. al SC .X. SA – .X., pentru terti”, in conformitate cu statutul societatii si X. a .X., se stipulează:

Art.1 Aprobarea tarifelor de acces si de inchiriere a facilitatilor (piscina, sala fitness, sala biliard, sala tenis de masa, sala sah, teren de tenis, teren de fotbal, etc.) din cadrul Complexului .X. al .X.pentru terti.

Anterior datei de X./2010, respectiv in perioada .X./ 2009 – .X./ 2010, accesul salariatilor din cadrul .X.la Complexul .X. s-a efectuat numai prin prezentarea legitimatiei de serviciu. Pentru terte persoane (cu precizarea ca persoanele fizice terte sunt intr-un numar destul de restrans) accesul in complexul sportiv s-a efectuat, in mod eronat, tot gratuit in baza unor solicitari venite din partea unor institutii (unitati bancare, MAI etc.) si persoane juridice din .X., cu aprobarea conducerii .X..

Totodată, reprezentanții conducerii .X.au intreprins demersuri pentru aprobarea tarifelor de intrare in complexul sportiv pentru persoane terte ca urmare a unui control inopinat efectuat in data de X./2010 de catre organele de control din cadrul DGFP X. în urma căruia a fost intocmit Procesul verbal fn din data de X./2010 în baza caruia a fost transmisa adresa nr.X./2010 Directiei Generale .X..

Reprezentantii sucursalei au motivat faptul ca accesul s-a efectuat gratuit pentru terte persoane (in perioada sem. .X./2009 –sem. X.2010) deoarece nu au avut aprobate tarife de intrare in baza sportiva de catre .X..

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că .X.a omis sa transmita societatii mama .X., situatia cheltuielilor sociale cu întreținerea si functionarea bazei sportive pentru perioada X. (respectiv, cheltuielile cu întreținerea si functionarea complexului .X. au fost evidentiata de X.. integral pe costuri fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul bazei impozabile a impozitului pe profit, defalcate astfel: an 2008 = X. lei, an 2009= X. lei , an 2010 = X. lei, an 2011= X. lei si an 2012 sem..X. = X. lei) in privinta acordarii de gratuitati personalului angajat care a solicitat in mod expres accesul in baza sportiva, ceea ce contravine prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Legea 571/2003:

Pentru neînregistrarea și nedeclararea veniturilor ce ar fi trebuit încasate de la persoane terte ce au beneficiat de serviciile sportive și de agrement din cadrul bazei sportive a .X., pe perioada .X./ 2009 – .X./ 2010, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acestor venituri din prestări servicii, având în vedere numărul de intrări pentru fiecare terță persoană rezultat din documentele prezentate de administratorul bazei sportive în suma de X. lei (X. lei este baza impozabilă la care s-a aplicat cota de TVA de 19%, rezultând TVA colectată în suma de X. lei pentru perioada 2009 și, respectiv X. lei baza impozabilă la care s-a aplicat cota de TVA de 19%, rezultând TVA colectată în suma de X. lei pentru perioada 2010).

Estimarea veniturilor s-a efectuat în baza tarifelor de acces și de închiriere stabilite de conducerea .X. începând cu data de .X./2010 (și anume tariful fiind de .X. lei/intrare/persoană).

În consecință, .X. trebuia să înregistreze în evidența contabilă, pentru perioada .X./ 2009 - .X./ 2010, venituri impozabile din prestări servicii aferente bazei sportive în suma de .X. lei și TVA colectată în suma de X. lei (respectiv .X. lei x 19%).

12. În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea aferentă mijloacelor fixe neutilizate o perioadă mai mare de o lună, s-au constatat următoarele:

În perioada .X. – .X./ 2010 .X. a rectificat amortizarea contabilă aferentă mijloacelor fixe neutilizabile în perioade mai mari de 1 lună, astfel :

În luna .X. a anilor .X., pentru perioade de nefuncționare cuprinse între X. a fiecărui an menționat prin diminuarea rulajului debitor al contului X. "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor corporale*" pentru nefuncționarea immobilizărilor pe perioade cuprinse între 1-12 luni;

În luna .X. a semestrului .X./2009, respectiv a semestrului .X./2010 pentru perioade de nefuncționare cuprinse între X. prin diminuarea rulajului debitor al contului X. "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor corporale*" pentru nefuncționarea immobilizărilor pe perioade cuprinse între 1-6 luni.

În trimestrul .X./2011 pentru perioada de nefuncționare din anul 2011 impusă de clauza de forță majoră succursala a reflectat prin intermediul debitului contului X. "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile constatate în anul 2011 aferente exercițiilor financiare precedente cu suma totală de X. lei reprezentând "*amortizare repusă 2011*" **pentru care nu au fost înscrise explicatii** , din care :

-X. lei din contul X. "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" analitic" X. "rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011 deductibilă" ;

- X. lei din contul X. "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" analitic .X. "rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011 nedeductibilă".

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații directorului economic, iar prin răspunsul formulat la întrebarea nr..X. din Nota explicativă nr.X./2013 s-a precizat că :

„Inregistrările din notele contabile enumerate pentru anul 2011 s-au făcut în baza adresei nr.X./2011, pe care o atașăm, ca urmare a condițiilor hidrologice nefavorabile care au dus la activarea clauzei de forță majoră, conform avizelor emise de Camera de Comerț și Industrie a României pentru .X. S.A. Înregistrările din notele contabile enumerate pentru anul 2012 s-au făcut în baza metodologiei transmise de către Executivul .X. în .X./2012.”

Din adresa nr.X./2011 emisă de .X., înregistrată la .X.sub nr.X./2011, rezultă că au fost dispuse *“Măsuri economico-financiare suplimentare pentru reducerea cheltuielilor de exploatare în vederea încadrării în indicatorii aprobați prin B.V.C. aplicate în lunile .X. și .X./2011”*.

În luna .X./ 2012, prin e-mail-ul din data de X./2012 a dispus *“Repunerea, la data de .X./2012, a amortizării ajustate datorită clauzei de forță majoră, în cursul anului 2011 și a anului 2012 iar operațiunile se vor efectua astfel încât începând cu luna .X./ 2012 cota de amortizare a mijloacelor fixe să fie neinfluențată de astfel de ajustări”*

Astfel, .X. a ajustat amortizarea contabilă aferentă activelor imobilizate pentru anul 2011 invocând ca bază pentru aceste ajustări instituirea stării de forță majoră din perioada 2011 –2012 și mai mult decât atât, a justificat aceste ajustări cu necesitatea *“încadrării în indicatorii aprobați prin B.V.C. aplicate în lunile .X. și .X./2011”*.

Ca urmare, începând cu luna .X. a procedat la ajustarea amortizării aferentă activelor imobilizate pentru întreaga perioadă a anului 2011 și continuă acest tratament contabil până în luna .X./2012 inclusiv, invocând ca bază pentru aceste ajustări instituirea stării de forță majoră din perioada .X./2011 – .X./2012.

În acest sens sucursala a înregistrat în trim. .X./2011 note contabile privind stornarea amortizării considerată deductibilă și stornarea cheltuielilor cu amortizarea contabilă considerată nedeductibilă (afereanta surplusului din reevaluare) .

Ulterior, în anul 2012, prin intermediul debitului contului X. *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* sucursala a procedat la înregistrarea rezultatului contabil nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile constatate în anul 2012 aferente exercitiului financiar 2011 cu suma totală de X. lei. Din totalul sumei de X. lei, .X.a stabilit ca suma de X. lei înregistrată în contul X. *“rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011”* reprezintă amortizare deductibilă aferentă anului 2011 iar suma de X. lei înregistrată în contul X...X. *“rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011”* reprezintă amortizare nedeductibilă aferentă anului 2011.

Ca urmare, deși din punct de vedere contabil a majorat rezultatul aferent anului 2011 cu suma totală de X. lei, din punct de vedere fiscal .X.a delimitat cheltuielile aferente exercitiului financiar 2011, rezultatul fiind stabilirea unei cheltuieli suplimentare în suma de .X. lei (X. lei – X. lei).

Având în vedere prevederile pct.110 din OMFP nr..X., cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea contabilă înregistrată în cheltuielile entității poate fi diferită de amortizarea fiscală. În concluzie, calcularea

și înregistrarea amortizării nu se sistează pe perioada în care există întreruperi în utilizarea mijloacelor fixe amortizabile, iar în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

Din acest punct de vedere, în situațiile financiare ale sucursalei cheltuielile cu amortizarea trebuiau calculate și recunoscute în contul de profit și pierdere în conformitate cu pct.110 din O.M.F.P nr..X., iar amortizarea fiscală calculată în baza dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a Normelor de aplicare, separând astfel tratamentul contabil de tratamentul fiscal.

Impactul determinat de către .X.a constat în reducerea cheltuielilor cu amortizarea în anul 2011 și implicit denaturarea cu aceeași sumă a rezultatului evidențiat în contul de profit și pierdere.

Cu toate acestea, ulterior, în anul 2012, prin intermediul .X. "*rezultatul reportat*" s-a reflectat în mod corect cheltuielile cu amortizarea contabilă aferente exercitiului financiar 2011, fără însă a ține cont de situația de fapt fiscală care prevedea ajustarea amortizării pentru perioada de neutilizare a mijloacelor .X.

Referitor la dispozițiile date de .X. de a corecta la data de .X./2012 ajustările efectuate la amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2011 datorită clauzei de forță majoră organele de inspecție fiscală au constatat că dispozițiile date sunt în contradictoriu cu realitatea motivat de faptul că la baza ajustării amortizării au fost condițiile hidrologice nefavorabile existente la acea perioadă, activarea clauzei realizându-se în baza avizelor emise de Camera de Comerț și Industrie .X..

Mai mult decât atât, însăși .X.a considerat această stare de fapt ca având consecințe în funcționarea mijloacelor fixe cu obligativitatea ajustării amortizării, acționând în acest sens, prin diminuarea la nivelul trimestrului .X./2011 a cheltuielilor cu amortizarea contabilă.

În ceea ce privește anul 2011, până la data încheierii procesului verbal nu s-a prezentat situația privind modul de repartizare lunară a valorii ajustate a amortizării impuse de clauza de forță majoră, conform solicitărilor scrise și anume: furnizarea de explicații în legătură cu notele contabile privind stornarea cheltuielilor cu amortizarea înregistrate la finele anului și în legătură cu care societatea a înregistrat prin intermediul .X. "*rezultat reportat*", rezultatul contabil nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile constatate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la repartizarea lunară a cheltuielilor cu amortizarea reconsiderate prin intermediul contului X. "*rezultat reportat*" ca fiind deductibile la nivelul anului 2011 de către sucursala motivat de faptul că societatea utilizează metoda liniară de înregistrare a amortizării și includerea în cheltuielile de exploatare pe toată durata de utilizare a mijlocului fix.

Pentru semestrul .X.2012 sucursala a rectificat amortizarea mijloacelor fixe aferente perioadei .X.– .X./2012 prin diminuarea rulajului debitor al contului X. „*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale*” cu suma de totală de X. lei prin articolele contabile având ca explicații rectificarea

amortizare .X.-X., sezonier, respectiv rectificare amortizare .X.-X. nerealizare plan.

Intrucat sucursala a rectificat amortizarea contabila inregistrata in lunile .X. doar in luna .X./2012 s-au solicitat lamuriri in vederea identificarea amortizarii aferente fiecărei luni calendaristice in parte si determinarii amortizarii aferente fiecarui trimestrul.

Cheltuielilor cu amortizarea diminuată prin cele două note contabile pe trim. .X./2012 au fost în sumă de .X. lei, diferenta în suma de X. lei fiind aferenta trimestrului .X./2012.

S-a constatat ca .X. a continuat tratamentul contabil privind ajustarea amortizarii si in anul 2012 și aceste sume se vor lua în considerare numai la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit, în funcție de termenul scadent de plată al impozitului pe profit.

Ca urmare, pentru înregistrarea amortizării aferente mijloacele fixe care au întreruperi în exploatare trebuie trebuie avute în vedere dispozițiile H.G nr.2139/2004, cap.III, pct.5 și a pct. 70² din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal potrivit căroră *“pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare ramasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală”*.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea și repartizarea la perioada la care se referă a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe neutilizate pe o perioadă mai mare de o lună, stabilind ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea contabila inregistrata pentru fiecare trimestru în parte pâna la data regularizarii acestora de catre societate.

13. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- la .X. au fost repuse veniturile impozabile în sumă de X. lei pe fiecare trimestru din perioada .X.- .X./2012,
- la .X. au fost majorate cheltuielie sociale cu suma de X. lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea și funcționarea bazei sportive .X.;
- la X. a fost influențat profitul impozabil cu surplusul din reevaluarea imobilizărilor nedeductibil, începând cu data de .X./2009;
- la .X. s-au reîncadrat cheltuielle sociale reprezentând cheltuieli cu evenimentul .X. ca fiind cheltuieli de protocol;
- la .X. s-au determinat implicațiile fiscale aferente cheltuielilor deductibile în sumă de X. lei aferentă surplusului din reevaluare înregistrată pe perioada .X./2009 – .X./2009 și stornată în luna .X./2009.

Ca urmare a celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit :

- Venituri impozabile = X. lei;
- Total general cheltuieli nedeductibile = X. lei, din care:
 - cheltuieli aferente centralei = .X. lei
 - cheltuieli aferente sucursalelor = X. lei.

S-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate:

- dobânzi în sumă de .X. lei, pentru perioadele .X. (până la data intrării societății în insolvență) și .X. (după ieșirea societății din insolvență).

- penalități de întârziere în sumă de .X. lei pentru perioadele .X. (până la data intrării societății în insolvență) și .X. (după ieșirea societății din insolvență).

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

TVA COLECTATA

Organele de inspecție fiscală au procedat la extinderea perioadei verificate și pentru taxa pe valoarea adăugată colectată pe anul 2006, dat fiind influența implicită a veniturilor stabilite suplimentar asupra acesteia, influențele acesteia fiind calculate de la data de .X.

Ca urmare a celor prezentate la capitolul Impozit pe profit au fost stabilite suplimentar venituri impozabile ca urmare a aplicării tratamentului preferențial pentru unii dintre clienții de pe piața concurențială, respectiv .X. a livrat energie electrică la un preț de livrare mai mic decât prețul de livrare practicat în lună pentru ceilalți clienți.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.77 din Directiva 2006/112/CE au reântregit baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată până la nivelul costului de livrare reprezentând valoarea de piață a energiei electrice produse în acel moment, fiind stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară în sumă de **.X. lei**, defalcată pe ani, astfel:

2006	.X.
2007	.X.
2008	.X.
2009	.X.
2010	.X.
2011	.X.
.X.- .X./2012	.X.

TVA DEDUCTIBILA

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor juridice, s-a constatat că societatea a achiziționat servicii juridice de la diferite societăți și cabinete de avocatură în condițiile în care la nivel de centrala există compartiment juridic bine reprezentat, care este capabil sa reprezinte societatea în toate procesele astfel că, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, defalcată pe ani fiscali după cum urmează:

2007X. lei
2008.....	.X. lei
2009X. lei

2010.....	.X. lei
2011X. lei
semestrul I 2012.....	.X. lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferente serviciilor de monitorizare presa audio și scrisă, organele de inspecție fiscală au constatat că monitorizarea presei nu conduce la realizarea de venituri sau la îmbunătățirea activității, precum și faptul că nu a existat un contract prezentat de societate.

Având în vedere prevederile O.M.F. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura Fiscală și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X., s-a constatat că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu monitorizarea presei în sumă de .X. lei, defalcată pe ani astfel:

anul 2007X. lei
anul 2008.....	.X. lei
anul 2009X. lei
anul 2010.....	.X. lei
anul 2011X. lei
semestrul I 2012.....	.X. lei, societatea nu are drept de deducere.

Urmare a acestor prevederi și a faptului că nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea acestor servicii și nu s-a demonstrat în ce scop s-a efectuat monitorizarea presei, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielii cu monitorizarea presei în sumă de .X. lei

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu tipărirea unui Buletin Informativ de către SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul .X. a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr..X. cu SC X. SRL având ca obiect realizarea, machetarea și tipărirea unui Buletin Informativ al .X., în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, pe perioada trimestrul .X. 2007- trimestrul .X. 2008. Acest contract s-a desfășurat pe perioada stabilită, dar nu a condus la realizarea de venituri fiind doar „informativ” motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit aceasta cheltuiala ca nedeductibilă fiscal.

Având în vedere că aceste cheltuieli cu tipărirea unui buletin informativ nu conduc la realizarea de venituri sau la îmbunătățirea activității, precum și faptul că nu s-a prezentat un contract pentru acea perioadă și având în vedere prevederile legale s-a stabilit că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli nu este deductibilă fiscal.

În baza prevederilor O.M.F. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, ale O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art.105 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr.2/2003 privind Codul de procedură fiscală și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X., și întrucât nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea acestor servicii și nu s-a demonstrat în ce scop s-a efectuat tipărirea Buletinului informativ pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu tipărirea unui buletin informativ în sumă de .X. lei, defalcată pe ani astfel:

anul 2007X. lei
anul 2008..... .X. lei, nu s-a acordat dreptul de deducere.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu abonamente ziare, s-a constatat că în perioada .X. societatea a avut relatii cu SC .X. SRL. Din factura nr..X./2008 rezultă că există Contractul nr..X. care nu a fost prezentat la inspecția fiscală pentru abonamente ziare.

S-a constatat că societatea nu a prezentat contractul, lista de publicații sau alte documente care să facă dovada că aceste servicii au condus la obținerea de venituri impozabile și nici nu s-a înregistrat o îmbunătățire a activității societății.

În baza prevederilor O.M.F. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, ale O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art.105 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr.2/2003 privind Codul de procedură fiscală și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X., și întrucât nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea acestor servicii și nu s-a demonstrat în ce scop s-a efectuat tipărirea Buletinului informativ pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu tipărirea unui buletin informativ în sumă de .X. lei, defalcată pe ani astfel:

anul 2007X. lei
anul 2008..... .X. lei
anul 2009..... .X. lei
anul 2010..... .X. lei, nu s-a acordat dreptul de deducere.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor cu managementul resurselor umane, analiza, evaluarea și ierarhizarea posturilor din cadrul .X., în sumă de .X. lei,

S-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe anul .X. și în sumă de .X. lei pentru perioada .X./2008 – .X./2008 facturată de .X. pentru servicii de managementul resurselor umane, analiza, evaluarea și ierarhizarea posturilor din cadrul .X..

Societatea a prezentat Contractul nr..X., valabil pe o perioadă de trei luni, cu valoarea de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și facturi, fișa furnizorului și jurnalul de cumpărări și rapoarte care privesc aspecte economice și juridice ale analizei muncii – posturi și funcții de execuție și

de conducere, documentele de exprimare a structurii organizatorice a .X., evaluarea managementului resurselor umane pentru executivul .X., diverse informatii privind R.O.F, fisa postului, organigrama societatii, clasificarea compartimentelor după diverse criterii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și conform prevederilor O.M.F. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X., având în vedere că nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea acestor servicii și nu s-a demonstrat utilitatea prestărilor de servicii nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată .X. lei, astfel:

anul 2007X. lei
anul 2008..... .X. lei.

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă depășirii limitei legale pentru cheltuielile sociale la nivelul centralei .X., s-a constatat că bunurile acordate și/sau serviciile prestate în mod gratuit potrivit limitelor și destinațiilor prevăzute de lege, cum sunt acțiunile de sponsorizare, mecenat, protocol, cheltuielile social-culturale cu deductibilitate limitată și alte acțiuni stabilite prin lege, nu sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau cu prestările de servicii. Încadrarea în plafoanele legale se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale.

Depășirea plafonului constituie operațiune asimilată livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar.

Taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă depășirii plafonului, se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru luna în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

Organele de inspecție fiscală au analizat dacă societatea a respectat prevederile legale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv prevederile art.145 alin.1 și alin.3 și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, coroborat cu prevederile art.128 alin.4 și alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VI pct.7 alin.5 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Din verificarea notelor contabile, jurnalelor și bilanțelor de verificare anuale pentru stabilirea cuantumului cheltuielilor sociale stabilite de societate, cât și

sumele considerate de aceasta ca nedeductibile, nu s-a regăsit taxa pe valoarea adăugată aferentă părții de cheltuială socială nedeductibilă.

Conform prevederilor legale enunțate reiese că persoanele impozabile au drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru achizițiile destinate unor operațiuni ce au legatură cu activitatea economică și nu au drept de deducere a taxei în cazul în care achizițiile nu sunt efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Referitor la depășirea limitelor stabilite prin actele normative ce instituie acordarea acestora, din dispozițiile legale reiese că această operațiune este asimilată cu livrarea de bunuri numai în situația în care este depășit plafonul stabilit prin lege, depășirea plafonului constituind operațiune asimilată livrării de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, astfel:

-anul 2007.....	.X. lei
-anul 2008.....	.X. lei
-anul 2009.....	.X. lei
-anul 2010.....	.X. lei
-anul 2011.....	.X. lei
-anul 2012.....	.X. lei
Total	.X. lei

LA NIVELUL SUCURSALELOR

7. Referitor la TVA aferentă serviciilor de transport auto cu autoturisme închiriate și servicii de închirierea de autoturisme la sucursalele .X., .X., .X. și .X.

La .X. s-a constatat că în data de .X./2009 s-a încheiat Contractul de locatiune de autovehicule nr..X. cu SC .X. SA pentru închirierea de catre .X.a unui autoturism marca .X. pe o perioada de 36 de luni – de la data semnarii contractului pana la data de .X./2012, pentru care va plăti o chirie lunară de .X. lei.

În perioada .X./2010-.X./2012 sucursala .X. a înregistrat .X. de facturi reprezentând contravaloarea închirierii auto .X. în valoare totală de hidrocentralelei, din care **TVA in suma de .X. lei**, iar valoarea chiriei in suma de .X. lei.

Potrivit velor prezentate la cap.IIIB impozit pe profit la nivelul sucursalelor, pct.1 și în temeiul art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor servicii de închiriere autoturisme.

La .X. s-a constatat că în perioada .X.- .X./ 2012, Sucursala a înregistrat în evidența contabilă

facturi de prestari servicii ce au avut ca obiect transport persoane cu autovehicule închiriate cu deservent de la SC .X. SA, pentru persoane cu funcții de conducere (director general, director tehnic, director adjunct economic, sefi

servicii, sefi birou, personal IT etc.) care își desfășoară activitatea la sediul sucursalei, în condițiile în care sucursala deținea parc auto propriu și a avut la dispoziție, în permanență, .X. conducători auto profesioniști (pentru activitățile desfășurate la sediul sucursalei din localitatea .X.).

Sucursala nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realitatea, necesitatea și oportunitatea serviciilor de transport persoane cu funcții de conducere și, totodată, nu a demonstrat scopul în care s-a efectuat transportul persoanelor cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei pentru suma de .X. lei (baza impozabila), la care se adaugă **TVA dedusă eronat în sumă de .X. lei** pentru care nu are drept de deducere.

La .X. s-a constatat că s-au înregistrat cheltuieli cu prestări servicii cu autoturisme pentru compartimentele funcționale, pentru șefi secții exploatare, diriginți de șantier și compartiment investiții.

Așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit Sucursala nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realitatea, necesitatea și oportunitatea serviciilor de transport persoane cu funcții de conducere astfel că nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată , pe perioada 2009 – .X./2012, în cuantum de .X. lei din facturi emise de SC .X. pentru autoturism închiriate (.X. și .X.) pentru care nu a prezentat documente care să justifice scopul închirierii. Ca urmare nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă operațiunilor de închiriere autoturisme.

La .X., s-a constatat că a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de SC .X. SA pentru prestări servicii privind transportu persoane și bunuri cu autovehicule închiriate cu/fără deservent, pentru care nu a prezentat documente justificative care să justifice operațiunile iar sucursala deținea parc auto propriu .

Ca urmare, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor servicii.

La .X. s-a constatat că în perioada .X., a înregistrat facturi de prestări servicii ce au avut ca obiect transport persoane cu autoturism închiriat cu deservent de la SC .X. SA, pentru persoane cu functii de conducere (director adjunct tehnic), în condițiile în care sucursala detinea parc auto propriu și a avut la dispoziție, în permanență, .X. conducători auto profesioniști. Întrucat sucursala nu a justificat necesitatea și oportunitatea serviciilor de transport persoane cu funcții de conducere și în ce scop s-a efectuat transportul persoanelor cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

8. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru serviciile de spălare autoturisme la Sucursala .X., s-a constatat că în anul 2010 Sucursala .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în anul 2011 a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturi fiscale emise de .X. S.R.L. pentru prestari servicii spălare autovehicule, fără a fi posibilă stabilirea identității acestora.

Având în vedere caracterul de continuitate al acestor prestari de servicii, că nu s-a prezentat încheiat între părți în baza căruia s-au executat serviciile și nici situații de lucrări sau procese-verbale de recepție prin care să se justifice prestarea efectivă a serviciilor, în temeiul art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor de prestări servicii spălare auto.

9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru serviciile de dezăpezire și combaterea poleiului la .X., .X. și .X.,

La .X. s-a constatat că au fost facturate lucrări specifice cu utilaje cu deservent de dezăpezire a drumurilor de acces către Centralele .X. de pe Râul .X., având o slabă fundamentare materială în susținerea prestării efective a acestor lucrări comparativ cu celelalte lucrări de intervenții și reparații ce fac obiectul aceluiași contract încheiat cu SC .X. SA, fiind prezentate documente cu omisiuni, elemente stereotipe și necorelative, fapt ce a condus la concluzia că serviciile de dezăpezire a drumurilor de acces nu au fost prestate de către SC .X. SA, în situația în care condițiile meteo nu o impuneau în volumul fizic și valoric descris în facturi și documentele anexe la acestea. Astfel, s-a constatat că nu se justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La .X. s-a constatat că nu sunt prezentate documente care să justifice elementele din devizele de postacalcul și informațiile din boderourile centralizatoare acceptate la plată din care să rezulte utilajele folosite, numărul de ore de funcționare, kilometri parcurși, deservenții utilajelor, numărul de ore lucrute de personalul angrenat în lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului, pentru a se determina numărul operațiunilor efectuate privind curățarea mecanică și/sau manuală a zăpezii, numărul operațiunilor efectuate pentru înlăturarea poleiului, nefiind identificate elemente din care să rezulte proprietarul utilajelor respectiv numerele de identificare (înregistrare/înmatriculare) a utilajelor folosite și numărul acestora, angajatorul persoanelor angrenate în lucrările de combatere a poleiului și baza legală prin care SC .X. SA a subcontractat lucrarile.

Ca urmare, s-a constatat că nu se justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La .X. s-a constatat că nu sunt prezentate documente care să justifice informațiile din procesele verbale de constatare, procesele verbale de recepție și boderourile centralizatoare acceptate la plată din care să rezulte consumurile de ore de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente prin care să fie identificate utilajele folosite la lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții

utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezăpezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului. Astfel, s-a constatat că nu se justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

10. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru lucrărilor de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație la .X. și lucrărilor de întreținere căi de acces la .X.

La .X. s-a constatat că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de SC .X. SA pentru lucrări de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație, astfel:

- .X. lei pe anul 2008;
- .X. lei pe anul 2009;
- .X. lei pe anul 2010;
- .X. lei pe anul 2011;
- .X. lei pe perioada .X./2012 – .X./2012.

Conform celor prezentate la capitolul impozit pe profit, respectiv că societatea a prezentat documente cu omisiuni și elemente stereotipe și necorelate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu există elemente suficiente în baza cărora să se poată realiza efectivă a lucrărilor de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație de către SC .X. SA, în scopul operațiunilor sale taxabile astfel că nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

La .X. s-a constatat că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de SC .X. SA pentru lucrări de întreținere și refacere căi de acces din cadrul amenajării .X. – .X., pe perioada .X., pentru care sucursala nu a prezentat toate documentele justificative care să demonstreze prestarea lucrărilor de transport, întreținere și refacere căi de acces deși, au fost solicitate documente suplimentare cu adresa nr. .X./2013 și adresa nr. .X./2013.

Ca urmare, nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, pe perioada .X. – .X./2012, nu s-a acordat dreptul de deducere aferentă lucrărilor efectuate cu utilajele .X., tractor articulată forestier (.X.), buldozer, .X. din facturile de prestări servicii transport întreținere și refacere

căi de acces nefiind prezentate documente din care să rezulte lucrările efectuate cu aceste utilaje și nici prestarea acestora în scopul operațiunilor taxabile

Per total sucursală nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

11. Taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de apă minerală, săpun, detergenți, echipament sportiv și obiecte de uz casnic la .X.,

Organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala a achiziționat în perioada .X. – .X./2012 apă minerală, săpun, detergenți, echipament sportiv și obiecte de uz casnic la .X. în condițiile în care sucursala are amplasate la locurile de muncă aparate pentru apă distilată, iar lucrările de curățenie se efectuează de către firme specializate. De asemenea, s-a constatat că nu se justifică cantitățile foarte mari de apă minerală achiziționate, în jur de .X. l /lună în funcție de numărul de personal angajat și respectiv având în vedere perioada de iarnă, toamnă și primăvară cu anotimp rece.

De asemenea, achizițiile de echipament sportiv și obiecte de uz casnic nu se justifică având în vedere obiectul de activitate al sucursalei.

Ca urmare, în temeiul art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în sumă totală de **.X. lei**, defalcată pe ani astfel:

-pe anul 2007	.X. lei;
-pe anul 2008	.X. lei;
- pe anul 2009	.X. lei;
- pe anul 2010	.X. lei;
-pe anul 2011	.X. lei;
-.X./- .X./2012	.X. lei.

12. În ceea ce privește:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Școala .X.” predată cu titlu gratuit Comunei .X. stabilită la .X.;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Școala Generală .X.” predată cu titlu gratuit Comunei .X., județul .X., în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu investiția “.X. și biserica .X.” predată cu titlu gratuit în poatrimoniul Parohiei X și în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Stație tratarea apei potabile-.X.” predată cu tilu gratuit Comunei .X., județul .X., stabilită la .X.;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Drum județean X” predată cu titlu gratuit Comunei .X. stabilită la .X.;

La .X.s-a constatat că în luna .X./2008, urmarea Hotărârii AGA nr..X. a .X., s-a înregistrat în evidența contabilă scoaterea din patromoniului a mijlocului fix, imobilul „Școala .X.” cu valoarea de înregistrare de .X. lei.

Imobilul „Școala .X.” a fost construit ca parte a obiectivului general de investiții „X a râului .X. pe sectorul .X.-X.-Școala .X.”, conform contractului economic nr..X./1984 de către SC .X. SA, în calitate de antreprenor, lucrările fiind efectuate în perioada X și înregistrate în evidența contabilă în contul .X. “Imobilizări în curs de execuție proprii”.

În anul .X., în baza procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. comisia de recepție constituită din partea .X. și SC .X. SA –Sucursala X, a aprobat recepția lucrărilor executate în valoare de .X. lei. Ulterior, această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Consiliului Local al Comunei .X., județul .X..

Pentru construcția acestui activ .X. a dedus TVA în sumă totală de X lei, activ care, în luna .X./2008. a fost scos din patrimoniul sucursalei urmarea transferului cu titlu gratuit către Consiliul Local al Comunei .X., care a fost ajustată la data de X, anul recepției bunului imobil, pe perioada de ajustare rămasă de 19 ani, rezultând taxă fără drept de deducere în sumă de .X. lei.

Perioada de ajustare a taxei deductibile începe de la data de .X., anul recepției bunului imobil și se efectuează potrivit prevederilor punctului 54 alin.(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterior.

La .X. s-au constatat următoarele:

1. În data de .X. Consiliul de Stat al R.S.Romania prin Decretul .X. a aprobat începerea execuției la obiectivele de investiții “.X.”, iar la capitolul .X. “Stramutari, despagubiri, expropieri, etc.” se specifica faptul ca “*în incinta lucrărilor sunt necesare a fi strămutate următoarele:X.....*”.

.X. a reconstruit **Școala Generală din .X.** în perioada X și în urma încheierii Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X s-a aprobat recepția lucrărilor în valoare de X lei. Mijlocul fix Școala Generală .X. a fost construit ca parte a obiectivului general de investiții “X” și a fost înregistrat în contul X “*Imobilizari in curs de executie*”. La data recepției valoarea mijlocului fix era în sumă de X lei și .X. a dedus TVA aferenta în suma de X lei pentru construcția acestui activ corporal.

Ulterior, această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Primăriei comunei .X., jud..X. urmarea Hotărârii ..X. a Adunării Generale a Acționarilor. În data de .X./2008 între .X. și Primăria comunei .X. s-a încheiat un Proces verbal de predare primire, un Protocol de predare- primire și o situație privind componenta activului social pentru valoarea de X lei. Prin înregistrarea în contul X “*Alte cheltuieli de exploatare*” sucursala recunoaște tratamentul fiscal a valorii neamortizate a imobilului ca fiind cheltuială nedeductibilă în condițiile în care nu se obțin venituri impozabile aferente.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă pe parcursul construirii obiectivului în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile potrivit prevederilor art.149 alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.a) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, astfel:

Perioada de ajustare de 20 de ani începe cu .X. (data Procesului verbal de punere în funcțiune definitivă) până în 2027;

Evenimentul care generează ajustarea intervine în anul 2008 (data cedării activului);

1 an bunul a fost utilizat în folosul societății (se ia în calcul anul .X.);

Ajustarea se efectuează pentru toată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei de ajustare respectiv 2008-2027, reprezentând restul de 19 ani din perioada de ajustare (de 20 ani);

Rezultă taxa pe valoare adăugată ajustată în sumă de .X. lei din taxa dedusă inițial în sumă de X lei, fără drept de deducere, conform prevederilor art.149 alin.(5) lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct.54 alin.(5) HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

2. În data de X Consiliul de Stat al R.S.România prin Decretul X aproba începerea execuției la obiectivele de investiții "X" în care, la capitolul .x. "Stramutări, despăgubiri, exproprieri, etc." se specifică faptul că "*în incinta lucrărilor sunt necesare a fi strămutate următoarele: [...] .X. [...] .X. "*

.X. a reconstruit .X. în cadrul lucrării .X. a râului .X. pe sectorul .X. în perioada .X. executată în cadrul contractului .X. încheiat între .X. și S.C. .X. S.A. .X. și a contractului .X. încheiat între .X. și S.C. .X. pentru lucrările de construcții și instalații aferente. În urma încheierii Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. s-a aprobat recepția lucrărilor în valoare de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă contravaloarea .X. care a fost recepționat odată cu cimitirul și biserica dar care nu a fost cedat cu titlu gratuit.

Ulterior în urma Hotărârii nr..X. a Adunării Generale Ordinare a Acționarilor și în baza Ordinului Ministrului Industriei și Resurselor nr..X., modificat prin Ordinele Ministrului Economiei și Comerțului .X. și .X. s-a hotărât **transmiterea cu titlu gratuit a obiectivului ".X." din patrimoniul .X. în patrimoniul .X., oras .X. - .X. , județul .X..**

Sucursala a recunoscut tratamentul fiscal de cheltuielă nedeductibilă a valorii neamortizate a imobilului.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată pentru care a beneficiat de deducere integrală pe parcursul construirii obiectivului în sumă .X. lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, astfel:

Perioada de ajustare de 20 de ani, începe cu .X. până în .X.;

Evenimentul care generează ajustarea intervine în anul 2009;

2 ani, bunul a fost utilizat în folosul societății (se ia în calcul anul .X. și .X.);

Ajustarea se efectuează pentru toată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei de ajustare respectiv .X., reprezentând restul de 18 ani din perioada de ajustare (de 20 ani).

Rezultă taxa pe valoare adăugată, ajustată în sumă de .X. lei, pentru care nu se acordă dreptul de deducere.

3. .X. a construit în cadrul obiectivului de investiții .X. – .X. – .X. o **stație de tratare a apei la .X.** în perioada .X.. În urma Procesului verbal de recepție a

punerii in functiune nr..X. s-au dat în folosință mijloace fixe în valoare totală de .X. lei din care Statia de tratare a apei în sumă de .X. lei.

Mijlocul fix Statia de tratare a apei .X. construit ca parte de investitii .X. – .X. –.X., a fost inregistrat in contul X “Imobilizari in curs de executie” cu o valoare de .X. lei pentru care .X.a dedus taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei.

.X., prin Hotararea .X. a Adunarii Generale a Actionarilor a aprobat transmiterea cu titlul gratuit a obiectivului Statia de tratare a apei .X. din patrimoniul .X.în patrimoniul Primăriei .X., Judetul .X..

Sucursala a recunoscut tratamentul fiscal al valorii nerecuperate pe calea amortizării drept cheltuială nedeductibilă.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea a beneficiat de deducere integrala pe parcursul construirii obiectivului organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei.

În consecinta, fata de taxa pe valoarea adaugata dedusa initial in suma de .X. lei, pe perioada de ajustare ramasă de 18 ani conform prevederilor legale, in urma cedarii cu titlu gratuit, rezulta taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în suma de .X. lei.

Evenimentul care genereaza ajustarea intervine in anul .X.;

2 ani, bunul a fost utilizat in folosul societatii(se ia in calcul anul .X.si .X.);

Ajustarea s-a efectuat pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei de ajustare respectiv .X., reprezentand restul de 18 ani din perioada de ajustare(de 20 ani);

Rezulta taxa pe valoare adaugata ajustată în suma de .X. lei fără drept de deducere.

La .X.s-a constatat că sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei aferentă bunului imobil “.X.” care a fost scos din patrimoniu in luna .X. si transmis cu titlu gratuit Consiliului Judetean .X..

În perioada .X., sucursala a realizat un obiectiv de investiții de natura drum judeten .X. în valoare de .X. lei in urmatoarele conditii :

In baza Decretului de aprobare nr..X. privind obiectivul de investitii .X. (constructia barajului), la capitolul "Drumuri" se prevede realizarea obiectivului de investitii .X.. Realizararea acestui drum a fost justificata prin faptul ca in cadrul lucrarilor de construire a barajului s-a inundat o mare portiune din drumul existent. Constructia drumului s-a realizat de catre SC .X. SA .X.-Sucursala .X..

În perioada .X.-.X. sucursala a înregistrat facturi emise de SC .X. SA .X.-Sucursala .X. in valoare de .X. lei, din care valoare totala facturata corespunzatoare construirii .X. este de .X. lei, din care .X. lei TVA pentru care sucursala și-a exercitat integral dreptul de deducere.

Pentru efectuarea investitiei sucursala a achizitionat două terenuri de la persoane fizice, in suprafata de .X. mp, in valoare de .X. lei, restul terenurilor pe care s-a efectuat constructia drumului (cat si a barajului) provin din expropriieri efectuate la momentul demararii lucrarilor intregului obiectiv .X..

În data de .X./2009 s-a încheiat Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr..X./2009. Potrivit fișei mijlocului fix drum .X., nr.de inventar .X.,

valoare .X. lei Grupa .X., cod de clasificare .X. data dării în folosință: .X., durata normala de functionare 28 ani. La valoarea constructiei de .X. lei se adauga valoarea terenurilor achizitionate in suma de .X. lei, rezultand valoarea totala de .X. lei a .X..

In data de .X./2010, conform Hotararii nr..X., Consiliul de Administratie al SC .X. S.A , in baza dispozitiilor Legii 137/2002 art.3, lit.d) si art.15 alin.1 avizeaza **"Transmiterea cu titlu gratuit catre Consiliul Judetean .X. a activului Drum Judetean X, cu terenul aferent**, ce se afla in patrimoniul si diminuarea capitalului social cu valoarea activului ce urmeaza a fi transmis cu titlu gratuit catre Consiliul Judetean .X..

In data de .X./2010, Consiliul de Administratie al SC .X. S.A adopta o alta Hotarare nr..X. prin care hotărăște eliminarea din Hotararea .X. a punctului referitor la diminuarea capitalului social al societatii.

Prin Hotararea nr..X. din data de .X./2011, Consiliul de Administratie al SC .X. S.A a aprobat transmiterea cu titlu gratuit, din patrimoniul SC .X. SA-Sucursala .X., catre Consiliul Judetean .X. a activului .X., cu terenul aferent, in conditiile stabilite prin Hotararea .X. modificata prin Hotatarea .X., precum si in conditiile art.3 lit.d) si art.15 din Legea 137/2002 privind unele masuri pentru accelerarea privatizarii. Si in acest act se precizeaza ca transmiterea cu titlu gratuit a activului nu va avea ca efect diminuarea capitalului social al .X.ar toate cheltuielile generate de perfectarea actelor vor fi suportate de Consiliul Judetean .X..

Între .X.si Consiliul Judetean .X. s-a încheiat Protocol de predare-primire a .X., inregistrat cu nr..X./2011 la .X., care prevede că preluarea nu implică contributia financiara a Consiliul Judetean .X.. Predarea efectiva a drumului .X. a avut loc un an mai tarziu, in data de .X./2012, când s-a încheiat Addendum la Protocolul din .X./ 2011 care confirma predarea-primirea efectiva a lucrarilor .X., la aceasta dată înregistrându-se scoaterea din evidenta contabila a constructiilor și terenurilor aferente.

Societatea a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de .X. lei aferente scoaterii din gestiune a constructiei -.X. si a terenurilor urmare predarii acestora catre Consiliul Judetean .X..

Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea a beneficiat de deducere integrala pe parcursul constructiei obiectivului, s-a constatat că:

Pe parcusul realizarii investitiei, achitata din surse proprii de finantare si inregistrata in categoria imobilizarilor finalizate, odata cu receptionarea si darea in folosinta, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA din facturile emise de .X. aferente lucrarilor de constructie a .X..

La schimbarea destinatiei bunului de transmitere cu titlu gratuit din patrimoniul .X.catre Consiliul Judetean .X. operatiunea indeplineste conditiile de livrare astfel cum este definita la art.128 alin(1) din Codul fiscal.

Având în vedere ca .X. se încadrează în categoria construcțiilor, astfel cum sunt clasificate in Catalogul privind clasificarea si duratele de functionare a mijloacelor fixe (la codul .X.-infrastructura drumuri cuîmbracaminte din beton și ciment), cu o durată de amortizare între 28 si 42 de ani și potrivit prevederilor

art.141 alin.(2) lit.f) pct.3 nu este o constructie noua (data in folosinta in .X. si înstrăinată în .X.) se impune ajustarea TVA dedusa potrivit art.149 din Codul fiscal.

Conform prevederilor art.149 alin.(2) lit.b) și alin.(3), lit.a) din Codul fiscal, taxa dedusă aferentă bunului imobil care se supune ajustării este în suma de .X. lei, iar perioada de ajustare începe de la data de .X. a anului în care a fost achiziționat/fabricat bunul, respectiv de la data de .X. în cazul .X. (Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.). Ajustarea taxei deductibile se efectuează în temeiul alin.(4) lit.a) ale art.149 întrucât bunul, prin înstrăinarea sa în luna .X., a fost folosit de persoana impozabilă în realizarea de operațiuni fără drept de deducere sau a în alte scopuri decât economice.

Pentru calcularea ajustării taxei se aplică prevederile art.149 alin.(5) lit.a) coroborate cu pct.54 alin.(5) din Normele de aplicare pentru art.149 alin.(4) lit.a) în baza elementelor, respectiv perioada de ajustare de 20 ani și data începerii perioadei-.X. și se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea-anul 2012, pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Rationamentul de stabilire a taxei ajustare este:

- perioada de ajustare este de 20 ani începând cu .X. până în .X.;
- evenimentul care generează ajustarea intervine în anul 2012;
- 3 ani bunul a fost utilizat în folosul activității societății (se iau în calcul anii 2009, 2010 și 2011)
- ajustarea se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare respectiv .X., reprezentând restul de .X. ani din perioada de ajustare (de 20 ani).
- rezulta că persoana impozabilă trebuie să restituie .X. douăzeciimi din TVA dedusă inițial : $.X. \text{ lei} : 20 \text{ ani} = .X. \text{ lei/an}$
 $.X. \text{ lei/an} \times 17 \text{ ani} = .X. \text{ lei}$

S-a stabilit diferența de TVA suplimentară în suma de .X. lei, rezultată din ajustarea taxei potrivit art.149, datorată de contribuabil începând cu luna .X., (cu scadența la .X./2012, data după care se datorează obligații accesorii potrivit legii), reprezentând TVA pe care persoana impozabilă trebuie să o restituie bugetului de stat consolidat din taxa dedusă inițial.

13. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor din facturile de construcții montaj, stabilită șă .X.,

S-a constatat că .X. a înregistrat sub nr..X./2009 adresa nr..X./2009 emisă de către SC .X. SA –Sucursala .X. Superior prin care solicită *“inlocuirea garanțiilor reținute din situațiile de lucrări și a celor virate în cont cu Scrisoare de garanție bancară de bună execuție. Va rugăm să ne dați acceptul pentru solicitarea de la banca a Scrisorii de garanție bancară de bună execuție în valoare de .X. lei, precizându-ne și termenul de valabilitate.”*

Conform aceleiasi adrese, .X.a fost înstiintata despre faptul ca, in baza Contractului nr.X./1989, .X. SA .X. Superior avea constituite garantii la data de .X./2008 in suma de .X. lei (obictiv .X. a raului .X. pe sectorul .X.) astfel :

- prin retineri succesive in suma de .X. lei ;
- virate in cont in suma de .X. lei;
- scrisoare garantie in suma de .X. lei .

Urmare acceptului .X., se emite scrisoarea de garantie bancara pentru buna executie .X. in suma de .X. lei al carui termen de valabilitate era .X./2010, scrisoare transmisa .X.de catre SC .X. SA in baza adresei nr..X./2009, inregistrata la .X. sub nr. .X./2009.

În luna .X., .X. a inregistrat cu nota contabila .X./2009 cu explicatia "Inreg. ca urmare a primirii .X./2009 de la .X. X. SA aferent obiectiv ".X. superior cod .X."

.X. = % -.X. lei

.X. -.X. lei

.X. -.X. lei

si concomitent

.X. = % -.X. lei

.X. -.X. lei

.X. -.X. lei

.X. = .X. -.X. lei

si reflectarea garantiilor in ct. din afara bilantului:

.X. .X. lei (.X. lei + .X. lei-retineri succesive +scrisori garantie bancara)

.X. .X. lei- virate in cont.

Organele de inspectie fiscala au solicitat in scris precizari cu privire la documentele care au stat la baza inregistrarii in evidenta a notelor contabile privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta garantiilor retinute pe facturile de prestari servicii emise inainte de data de .X..

Conform raspunsului formulat de catre reprezentantii .X.la nota explicativa soicitată, se precizeaza: "Pentru suma de .X. lei s-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferenta garantiilor de buna executie, pe baza Scrisorii de garantie bancara nr..X. a .X. S.A. – sucursala .X. Superior, in luna .X.. Cu aceeasi data .X. S.A. – sucursala .X. Superior a colectat TVA, asa cum rezulta din Jurnalul de vanzari si Decontul de TVA aferent perioadei. "

Cu toate acestea .X. nu a facut dovada colectarii taxei pe valoarea adaugate de catre prestatorul .X. SA (jurnal de vanzari/decont de TVA) si avand in vedere prevederile legale in vigoare :

-atat cele contabile care prevad modul de reflectarea a deblocarii/restituirii garantiilor exigibile respectiv OMFP nr.1752/2005 si OMFP nr.3055 /2009 privind aprorbarea reglementarilor contabile armonizate cu directivele europene;

- cat si cele fiscale care prevad conditiile de exigibilitate a TVA aferenta garantiilor retinute pe facturile de lucrari emise inainte de anul .X.,

organele de inspectie fiscală au considerat ca raspunsul formulat nu este relevant, in fapt, inlocuirea garantiilor retinute din facturi cu scrisoarea de

garantie bancara nefiind justificata de textul legal in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Ca urmare, s-a solicitat prezentarea de catre .X.a documentelor care atesta restituirea garantiilor retinute (documente de plata) si a proceselor verbale de receptie definitiva a lucrarilor pentru care s-au retinut garantiile in cauza, raspunsul sucursalei fiind "Am prezentat documente provenind de la .X. Sucursala .X. si Sucursala .X., cuprinzand lista documentelor cu care s-au facut platile. Pentru .X. .X. Superior urmeaza sa prezentam o situatie similara. "

Au fost prezentate documentele:

- Situatia garantiilor de buna executie retinute din facturi la data de .X./2008 furnizor SC .X. SA .X. superior, valoarea garantiilor retinute fiind in suma totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei;

-Adresa Serviciului Dezvoltare a .X. nr..X./2009 prin care se solicita Biroului Contabilitate restituirea valorii garantiilor retinute pe facturi in suma de .X. lei urmare a emiterii scrisorii de garantie bancara nr..X./2009;

-Nota contabila .X./2009 conform careia au existat doua plati ale furnizorului .X. X. in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) .X. = .X. conform OP nr..X. ambele din data de .X./2009 platile fiind facute de SC .X. SA .X. ;

- Nota contabila .X./2009 conform careia a existat o plata a furnizorului .X. X. in suma de .X. lei; .X. = .X. conform OP nr..X./2009 , platile fiind facute de SC .X. SA .X.

- Nota contabila .X./2009 conform careia a existat o plata a furnizorului .X. X. in suma de .X. lei; .X. = .X. conform OP nr..X. /X./2009 , platile fiind facute de SC .X. SA .X.

- ordine de compensare incheiate intre SC .X. SA cu SC .X. SA din luna .X./2009: .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., valoarea sumelor compensate prin acestea fiind .X. lei ;

-anexa reprezentand "Jurnale .X." intocmita de catre .X. SA X. conform careia in perioada .X.-X./ 2009 a fost incasata de la .X.contravaloarea garantiilor retinute in facturi inainte de .X. in suma totala de .X. lei.

Din analiza documentelor prezentate au rezultat urmatoarele aspecte :

- cuantumul garantiilor retinute .X. lei;

- in ceea ce priveste Ordinele de compensare prezentate de .X.reprezentand anexe la jurnalul lunii .X.: din totalul compensarilor efectuate in luna .X./ 2009 in suma de .X. lei, suma de .X. lei reprezentand stingerea prin compensare a facturilor nr..X. in suma de .X. lei si a facturii nr..X. in suma de .X. lei efectuata in baza Ordinului de compensare nr..X. /2009 este aferenta unor facturi fara TVA ;

- exercitarea dreptului de deducere s-a efectuat in luna .X. desi platile invocate sunt din lunile .X., .X., .X./ 2009;

S-au solicitat lamuriri suplimentare privind valabilitatea scrisorii de garantie bancara invocata de catre .X. si a datei receptiei definitive a lucrarilor pentru care au fost retinute aceste garantii, iar raspunsul a fost in sensul: "Scrisorile de garantie bancara:X./2009 nu mai exista, a fost inlocuita cu .X./2011 cu valabilitate .X./2012 si apoi cu alte doua scrisori de garantie bancara: .X./2012 si .X./2012 cu valabilitate .X./2014 ;"

Avand in vedere aspectele prezentate s-a constatat:

- .X.a inregistrat in evidenta contabila deblocarea/ restituirea garantiilor de buna executie retinute in facturi inainte de .X. (nota contabila .X. = .X. rosu);
- .X.a considerat exigibile garantiile de buna executie motiv pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta garantiilor retinute in facturile de lucrari emise inainte de .X. (.X. =.X. negru);
- nu s-a intocmit procesul verbal de receptie definitiva pentru lucrarile la care s-au retinut garantii ;
- termenul de valabilitate al scrisorilor de garantie bancara este .X./2014;
- nu s-a emis de catre prestator factura de deblocare garantii;
- .X.si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta garantiilor retinute pe facturi in luna .X. platile privind deblocarea acestora fiind efectuate in lunile .X.–.X./ 2009.

Ca urmare, la data de .X./2009 .X. inu avea dreptul să deducă TVA aferenta garantiilor, platile fiind ulterioare acestei date.

Astfel, s-a stabilit:

-TVA aferenta platilor din luna .X./2009 in suma totala de .X. lei, sucursala avea dreptul de deducere a TVA in cota parte aferenta acestei plati si anume:

-total garantii : .X. lei - TVA aferenta .X. lei ;

-plata : .X. lei -TVA deductibilă pentru luna .X./2009 -.X. lei;

-TVA aferenta platilor din luna mai 2009 in suma totala de .X. lei din care prin compensare suma de .X. lei, sucursala avea dreptul de deducere a TVA in cota parte aferenta acestei plati si anume:

total garantii : .X. - TVA aferenta .X. lei;

plata: .X. lei - TVA deductibil pentru luna .X./ 2009 -.X. lei;

-TVA aferenta platilor din luna .X./ 2009 in suma totala de .X. lei din care prin compensare suma de .X. lei, astfel:

Ordinul de compensare nr.. X./2009 face referire la stingerea prin compensare a sumei totale de .X. lei din care suma de .X. lei reprezentand contravaloarea facturilor nr. .X. in suma de .X. lei si a facturii nr..X. in suma de .X. lei, facturi fara TVA (ulterioare perioadei in care au fost retinute pe facturi garantiile de buna executie pentru care s-a amanat exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata), motiv pentru care din totalul compensarilor de .X. lei suma de .X. lei este aferenta stingerii garantiilor fara TVA cu toate ca atat .X.cat si .X. X. in anexa intocmita (Jurnalul lunii .X.) au alocat aceasta suma stingerii garantiilor in suma de .X. lei aferenta obiectivului .X. .

Ca urmare societatea avea drept de deducere a TVA in cota parte aferenta platilor destinate stingerii facturilor emise inainte de .X. :

total garantii : .X. lei - TVA aferenta .X. lei ;

plata :.X. lei (.X. lei -.X. lei) - TVA deductibil pentru luna .X./ 2009 :.X. lei ;

-TVA aferenta platilor din luna .X./ 2009 in suma totala de .X. lei sucursala avea drept de deducere a TVA in cota parte aferenta acestei plati si anume :

total garantii : .X. lei - TVA aferenta .X. lei ;

plata : .X. lei - TVA deductibil pentru luna .X./ 2009: .X. lei.

Ca urmare, s-a constatat că în mod nejustificat .X. și-a exercitat în luna .X. dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă garanțiilor de bună execuție reținute pe facturile de lucrări emise înainte din .X. aceasta neîndeplinind condițiile privind exigibilitatea taxei la acea dată decât la data plății garanțiilor reținute respectiv în lunile : .X., .X., .X./, .X./ 2009 proporțional cu sumele plătite.

În ceea ce privește TVA în suma de .X. lei aferentă plății efectuate prin compensare destinată unor facturi de garanție emise după data de .X. (în lunile .X., mai .X., facturi care aveau mențiunea "taxare inversă"), aceasta nu este deductibilă .

Astfel, în mod nejustificat .X. și-a exercitat în luna .X. dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă garanțiilor de bună execuție reținute pe facturile de lucrări emise înainte din .X. aceasta neîndeplinind condițiile privind exigibilitatea taxei : recepția definitivă a lucrărilor sau restituirea în întregime a garanțiilor reținute .

Ca urmare, organele de inspecție au stabilit că .X. avea drept de deducere a TVA în suma de .X. lei pentru fiecare lună în parte în care aceasta a efectuat plăți, respectiv în luna .X./suma de .X. lei, în luna mai suma de .X. lei, luna .X./ .X. lei, luna .X./ .X. lei. Rezultă că, pentru suma de .X. lei succursala .X. și-a exercitat în mod nejustificat în luna .X. dreptul de deducere a TVA aferentă garanțiilor reținute pe facturile de lucrări emise înainte de .X. .

Organele de inspecție fiscală au constatat că sunt încălcate prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene modificat de OMFP nr..X. la Cap.VII "*Funcțiunea conturilor în ceea ce privește modul de reflectare al garanțiilor reținute din facturi*" aceasta utilizând și contul intermediar .X., iar închiderea contului de garanții nu s-a realizat cu restituirea către prestator a sumelor din contul de garanții.

Mai mult, .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor reținute pe facturi înainte de .X. fără a face dovada restituirii în întregime a garanțiilor (a deblocării din contul de garanții) sau a recepției definitive așa cum sunt acestea reglementate de art.135 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (forma aplicabilă înainte de .X.) și de prevederile art.161 alin.(21) din același act normativ (forma aplicabilă începând cu .X.) .

În fapt, .X. prin reprezentanții acesteia susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA în luna .X. este justificată de înlocuirea sumelor reținute din facturi drept garanții de bună execuție cu scrisori de garanție bancară. Ori, dispozițiile art.161 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (forma aplicabilă începând cu .X.) impun aplicarea prevederilor legale în vigoare la data constituirii garanțiilor respective, în ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor de bună execuție reținute din contravaloarea lucrărilor de construcții-montaj prestate și evidențiate ca atare în facturi fiscale și anume, aplicarea prevederilor art.135 alin.(6) din același act normativ care reglementează exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare sumelor constituite drept garanție de bună execuție, respectiv

la data incheierii procesului-verbal de receptie definitiva sau, dupa caz, la data incasarii sumelor, daca incasarea este anterioara acestuia.

Acelasi alineat 6 al art.135 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede: „daca garantia de buna executie este constituita prin scrisoare de garantie bancara sau alte modalitati, dar sumele constituite drept garantie nu sunt retinute din contravaloarea lucrarilor prestate si nu sunt evidentiata ca atare in facturile fiscale de catre constructori, nu sunt aplicabile prevederile art.135 alin. (6) din Codul fiscal”.

Avand din vedere cele de mai sus s-a constatat ca .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta garantiilor constituite atat in baza retenirilor de pe facturi cat si a unor scrisori de garantie bancara or, textul legal prevede expres ca nu sunt aplicabile prevederile art.135 alin.6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal dacă garanția de bună execuție este constituită prin scrisoare de garanție bancară sau alte modalități prin care sumele constituite drept garanție nu sunt evidențiate în facturile fiscale.

In consecinta, s-a stabilit TVA suplimentara in suma de .X. lei, celelalte sume fiind avute în vedere la calculul accesoriilor.

14. În ceea ce privește TVA aferentă lucrărilor de construcții-montaj stabilită la .X., .X.și .X.,

La .X. s-a constatat că, în anul .X., pentru lucrările de construcții montaj efectuate în baza contractelor cu diverși furnizori s-au emis facturi cu TVA.

Lucrările de construcții montaj au constat în:

- lucrări de scafandriere, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări ecluză, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de instalare sisteme electrice, încadrate la clasa .X. - lucrări de instalații electrice, din diviziunea .X.;
- lucrări de organizare de șantier, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de reparații centrale termice, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de instalare sisteme de iluminat, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de reparații canalizare, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.

Valoarea totală a lucrărilor de construcții-montaj facturate a fost de .X. lei la care se adaugă taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

S-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.161 alin.(2) litc) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu s-au aplicat măsurile de simplificare conform cărora trebuia evidențiată, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, astfel că nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La .X.că între .X. - .X.în calitate de beneficiar și S.C. .X. SA .X. în calitate de executant a fost încheiat contractul de execuție de lucrări nr..X. din .X./2004, având ca obiect “*Amenajarea hidroenergetică a râului .X. pe sectorul .X.*” în decurs de 48 luni calendaristice, de la data începerii lucrărilor.

În baza acestui contract, S.C. .X. SA .X. a emis către beneficiar, în luna .X., factura nr. .X./2006 în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, reprezentând *“avans 15% pentru anul 3 de execuție la contractul nr..X. a râului .X. pe sector .X., conform program echivalent a .X. lei”*.

Factura de avans era aferentă lucrărilor de construcții montaj ce urmau să se efectueze de prestator în anul .X. pentru realizarea investiției de amenajare hidroenergetică a râului .X. pe sectorul .X., lucrări pentru care atât furnizorul cât și beneficiarul aveau obligația aplicării măsurilor de simplificare (taxare inversă pentru TVA), conform prevederilor art.160 alin.(2) litera c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Factura de avans a fost evidențiată în contabilitatea beneficiarului, respectiv .X. în luna .X. astfel: .X. *“avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale”* = .X. *“furnizori de imobilizări”* cu suma de .X. lei (valoarea fără TVA înscrisă în factură) și .X. *“TVA neexigibilă”* = .X. *“furnizori de imobilizări”* .X. lei (pentru TVA înscris în factură).

În luna .X., taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei evidențiată inițial în luna .X. în contul .X. *“TVA neexigibilă”*, a fost trecută în contul .X. *“TVA deductibil”* prin articolul contabil : .X. *“TVA deductibil”* = .X. *“TVA neexigibilă”* (nota contabilă .X.)

Taxa dedusă de .X. în luna .X., în sumă de .X. lei pentru această operațiune a fost evidențiată în jurnalul de cumpărări din luna .X. și a fost transmisă prin decontul de TVA către SC .X..

S-a constatat că de la data emiterii facturii (.X./2006) și până la data de .X., factura de avans figurează ca fiind achitată (decontată) parțial de către beneficiar suma de .X. lei, astfel:

OPSP .X. pentru suma de .X. lei,

OPSP .X. pentru suma de .X. lei.

Întrucât pentru lucrările de construcții montaj ce urmau a se efectua în anul .X. se aplicau măsurile de simplificare (taxare inversă), **s-a constatat că sucursala nu avea drept de deducere decât pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor achitate prestatorului până la data .X.**, conform prevederilor art.160 alin. (2) litera c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 82 alin.(12) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **respectiv pentru suma de .X. lei** reprezentând TVA aferentă contravalorii avansului pentru lucrări construcții montaj facturat și achitat în sumă de .X. lei.

Potrivit punctului 18.3- capitolul 18. *“Modalități de plată”* din Contractul nr..X. din .X./2004, se precizează următoarele: *“pentru lucrările de construcții montaj și echipamente cu ciclu scurt de fabricație, avansul acordat de achizitor pentru execuția de lucrări conform HGR nr.264/2003 va fi de 15% din valoarea lucrărilor prevăzute a se executa în fiecare an conform graficului de execuție a lucrărilor, contra unei scrisori de garanție de restituire a avansurilor, de valoare egale. Plata avansului anual se face de către achizitor în termen de maxim 28 de zile*

de la data primirii de la executant a scrisorii de garanție de restituire a avansului. Restituirea avansurilor se va face în termen de un an de la acordarea acestora prin reținerea a 15% din valoarea fiecărei situații de plată până la concurența sumei acordate drept avans, concomitent cu diminuarea corespunzătoare a valorii scrisorii de garanție bancară. ”

În perioada .X., SC .X. SA a emis către beneficiar facturi lunare, în baza situațiilor de lucrări acceptate de acesta și de către achizitor (.X., în care s-a înscris valoarea lucrărilor de construcții montaj lunare și avansul de dedus de 15% din valoarea lucrării executate în luna respectivă, cu care se diminuea valoarea totală a facturii.

Aceste facturi emise de prestator în perioada .X. au avut înscris la rubrica cota TVA din formular mențiunea “Taxare inversă”.

În contabilitatea beneficiarului taxa pe valoarea adăugată din aceste facturi lunare s-a înregistrat astfel:

- taxare inversa: .X. “TVA deductibil” = .X. “TVA colectat” cu suma de .X. lei pentru lucrări executate în luna;
- .X. “TVA deductibil” = .X. “TVA colectat” cu suma de .X. lei (în roșu) pentru avansul reprezentând 15% din valoarea TVA aferent lucrării executate în luna, rezultând o taxare inversă cumulată în sumă de .X. lei.

Astfel, s-a constatat că unitatea verificată a aplicat în anul .X. taxare inversă pentru valoarea lucrărilor facturate lunar de prestator diminuate cu avansurile de 15% din acestea, rezultând o diminuare a taxei pentru care unitatea avea obligația autolichidării (.X. “TVA deductibil” = .X. “TVA colectat”) și o taxă dedusă nejustificat în sumă de .X. lei, pentru avansul aferent lucrărilor de construcții montaj ce nu s-a achitat la data de .X. în sumă de .X. lei.

Având în vedere că:

- factura de avans a fost aferentă unor operațiuni (construcții-montaj) pentru care se aplicau măsurile de simplificare, respectiv “taxare inversă”,
 - pentru factura de avans s-a exercitat dreptul de deducere a taxei în luna .X., deși factura era emisă în luna .X.,
 - factura de avans nu figurează ca fiind decontată integral de beneficiar prin achizitorul (.X.) până la data aderării,
- organele de inspecție fiscală au stabilit că sucursala a exercitat nejustificat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, corect fiind suma de .X. lei, TVA corespunzătoare avansului (pentru lucrări de construcții-montaj efectuate în anul .X.) ce figurează decontat (achitat) până la data de .X..

Referitor la justificarea neaplicării corecte a măsurilor de simplificare pentru avans aferent lucrărilor de construcții-montaj efectuate în anul .X. de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise, prin adresa nr..X./2013, iar prin nota explicativă din data de .X./2013 s-a precizat că „Factura nr..X./2006 a fost înregistrată inițial în .X. deoarece nu a fost acceptată la plată pentru luna .X. ca urmare a faptului că suma nu se încadra în programul de investiții aprobat pentru anul 2006. Urmare auditului .X. și a confruntării soldului cu furnizorul .X. SA, factura a fost înregistrată în .X. conform adresei nr. .X. a SC .X. SA .X..

Conform art.134² al.2, litera a Cod fiscal, exigibilitatea TVA apare la data emiterii facturii și în consecință aveam drept de deducere a TVA.

Înregistrările contabile s-au efectuat conform documentelor emise de furnizorul .X. SA, respectiv lucrări construcții-montaj și deducere avans pe aceeași factură cu mențiunea taxare inversă. În cazul unor înregistrări diferite privind TVA soldul contului de furnizor ar fi fost diminuat incorect.”

Organele de inspecție fiscală nu și-au însușit aceste puncte de vedere, și au procedat la influențarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată, cu valoarea avansului aferent lucrărilor de construcții-montaj executate în anul .X., ce figurează ca fiind neachitate de beneficiar la data de .X., respectiv suma de .X. lei, pentru care sucursala **avea obligația stornării taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial în sumă de .X. lei.**

La .X., din analiza documentelor contabile pe anul .X. a rezultat ca societatea în mod eronat a dedus TVA în suma totală de .X. lei aferentă unor facturi fiscale de construcții montaj, pentru care potrivit legislației în vigoare aferentă anului .X., intrau sub incidența măsurilor de simplificare prin aplicarea taxării inverse. A rezultat TVA nedeductibilă fiscal în suma de **.X. lei.**

15. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat:

- la .X. -TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferente cheltuielilor dublate în facturi emise de prestatori;
- la .X.- TVA colectată în sumă de X. lei aferentă cheltuielile sociale omise a fi transmise la nivelul centralei;
- la .X.-TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu abonamente meci de fotbal.

Centralizat situația diferențelor suplimentare de TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal se prezintă astfel:

Total TVA suplimentar = .X. lei, din care:

- la centrala = .X. lei
- la sucursale = .X. lei

Pentru diferența de TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă, atât cheltuielilor, cât și veniturilor au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei pentru perioada .X. (până la data intrării în insolvență) și .X. (după intrarea în insolvență).

CONTRIBUTIA LA BUGETUL ASIGURARILOR DE ȘOMAJ DATORATĂ DE ASIGURAȚI

Organele de inspecție fiscală au procedat, la toate sucursalele și la centrala, la influențarea bazei impozabile aferente acestei contribuții sociale cu valoarea drepturilor salariale ce fac parte din salariul de bază brut lunar și care nu au fost incluse de acestea în baza de calcul a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj pentru anul .X. (spor de vechime, spor loialitate, indemnizație de

conducere, alte adaosuri) rezultând o diferență în sumă totală de .X. lei față de baza luată în calcul de societate pentru care s-a stabilit o obligație suplimentară de plată pentru această contribuție socială în sumă de .X. lei conform art.19 lit.a, art.27 alin.1 Legea nr.76/2002, art.14 alin.1 lit.a HG nr.174/2002, alin.5 pct.124 Ordinul nr..X..

Pentru diferența de contribuție privind asigurările de șomaj suplimentară în sumă de .X. lei au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei conform art.120 alin.1 și art.120¹ alin.(1), (2) și (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Dobânzile și penalitățile au fost calculate pentru perioada .X. (până la data intrării societății în insolvență) și .X. (după ieșirea societății din insolvență).

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

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la excepția invocată de societate în sensul că obligațiile fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală sunt nelegale întrucât creanțele anterioare intrării în insolvență trebuiau declarate de creditor în termenul de 45 de zile de la data deschiderii procedurii, respectiv .X./2012, acestea nefiind înscrise în tabelul creditorilor și neconfirmate prin încheiere de ședință de către judecătorul sindic, *cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau dreptul să stabilească debite după deschiderea procedurii insolvenței.*

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada verificată, respectiv .X./2012, impozit pe profit și pentru perioada .X. TVA, contribuția socială la fondul de șomaj reținută de la asigurați și accesorii aferente.

Accesoriile au fost calculate de la data nașterii obligației de plată și până la data de .X./2012 (data intrării societății în insolvență) și pentru perioada .X. (după ieșirea societății din insolvență).

Pe rolul Tribunalului .X. Secția a .X.-a este înregistrat dosarul nr..X., ce are drept obiect procedura insolvenței .X..

La data de .X./2012 a fost publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr..X., Notificarea nr..X./2012 a administratorului judiciar .X. SPRL, prin care se aducea la cunoștința creditorilor de faptul că **la data de .X./2012** a fost dispusă deschiderea procedurii insolvenței împotriva debitoarei Societatea .X. în .X. „.X.” SA, în cadrul dosarului nr..X..

Conform adresei nr..X./2014 Direcția Generală .X. din ANAF precizează că, ANAF prin Directia .X. a formulat Declarație de creanță prin care a solicitat înscrierea la masa credală a următoarelor sume:

-X. lei creanță născută anterior deschiderii procedurii de insolvență (respectiv anterior datei de .X./2012)

-X. lei creanță sub condiție, până la data soluționării dosarului penal nr..X. aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție (în acest dosar SC .X. SA este parte responsabilă civilmente).

-creanțe curente născute ulterior datei deschiderii procedurii în cuantum de .X. lei (născute ulterior deschiderii procedurii).

Suma de .X. lei și suma în cuantum de .X. lei au fost înscrise în tabelul preliminar al creanțelor, precum și în cel definitiv.

La data de **.X./2014**, în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr..X., a fost publicată NOTIFICAREA administratorului judiciar .X. SPRL, prin care s-au menționat următoarele „[...] prin raportare la Decizia civilă nr..X./2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X. s-a casat sentința civilă nr..X./2013 pronunțată de Tribunalul .X. Secția a .X. prin care s-a dispus închiderea procedurii de reorganizare judiciară deschise împotriva debitoarei SC .X. SA ...”.

Contestatarea susține că aceste creanțe stabilite de organele de inspecție fiscală nu sunt datorate întrucât sunt „aferele perioadei anterioare intrării societății în insolvență până la data de .X.”, creanțe pentru care „ANAF a fost decăzută din dreptul de a le mai valorifica, potrivit art.76 din Legea insolvenței”.

In drept, art.95 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.”

iar la art.91 alin.1) din același act normativ se precizează că :

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”

Având în vedere cele de mai sus se reține că actul normativ incident cauzei nu introduce o restricție sau excepție cu privire la anumite situații în care agenții economici să nu poată fi supuși inspecției fiscale.

Ca urmare, inspecția fiscală se poate efectua și asupra agenților economici care se află sub incidența legii insolvenței.

În același sens este și punctul de vedere transmis de Direcția Generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu adresa nr..X./2009 în care se menționează că *“dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, astfel cum stabilesc prevederile art.91 din Codul de procedură fiscală.”*, iar aplicarea prevederilor art.76 alin.1 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, nu influențează soluționarea

contestației, aceasta fiind o cale administrativă de atac, în timp ce decăderea din dreptul de a realiza creanțele fiscale va fi avut în vedere în dosarul de insolvență.

Din documentele aflate la dosar se reține ca inspecția fiscală prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare pentru perioada .X. s-a desfășurat în perioada .X./2012-.X./2013 și în consecință societatea a fost verificată în cadrul termenului de prescripție prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale, fapt pentru care creanțele fiscale pot forma obiectul inspecției fiscale chiar dacă contestatoarea se află în procedura reorganizării judiciare/insolvenței, aspect reținut și prin contestație, respectiv contestatara precizează că *„la data deschiderii procedurii, existau creanțe ale ANAF asupra societății anterioare deschiderii procedurii care se întindeau până la data de .X. (perioadă fiscală neafectată de termenul de prescripție în ceea ce privește dreptul la control și impunere fiscală) [...]”*

În ceea ce privește posibilitatea organelor fiscale de a solicita înscrierea la masa credală a unor diferențe de impozite și taxe stabilite ca urmare a unei inspecții fiscale la o societate comercială aflată în procedura insolvenței, punctul de vedere al Direcției .X., transmis cu adresa nr..X./2009, este acela că *“organul fiscal competent poate să solicite înscrierea la masa credală a creanțelor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, însă competența de a admite cererea și de a decide înscrierea acestor creanțe, aparține judecătorului sindic, astfel cum prevăd dispozițiile art.66 din Legea nr.85/2006.”*

În temeiul celor precizate, se reține că nu există temei legal care să împiedice verificarea la un contribuabil aflat în procedura insolvenței.

În ceea ce privește afirmația societății *„[...] subliniem ca durata inspecției fiscale asupra Societatii nu numai ca nu s-a încadrat în termenele impuse de către judecătorul sindic în cadrul procedurii insolvenței, însă au nesocotit în mod flagrant însuși normele de procedură fiscală care dispun pentru o durată maximă a controlului fiscal de 6 luni- în cazul marilor contribuabili! Or, în cazul Societatii, inspecția fiscală începută în data de .X./2012 a fost finalizată abia în data de .X./2014, rezultând astfel fără putința de tagadă faptul ca ANAF nu a depus minime diligențe pentru individualizarea pretinsei sale creanțe, asumându-și deci toate consecințele astfel rezultate”,* se reține ca termenul de 6 luni privind durata efectuării unei inspecții fiscale, prevăzut de art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 din Codul de procedură fiscală, în vigoare la data emiterii actelor administrativ fiscale atacate, este un termen de recomandare și nu de decădere, având ca scop minimă afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sancționată cu nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale efectuate, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens.

Din punct de vedere factual, se constată ca perioada efectivă de derulare a acțiunii de inspecție fiscală generală se prezintă astfel:

-.X./2012 - .X./2013 (în perioada .X./2013 – 01.09.2013 fiind suspendată la solicitarea societății prin adresa nr..X./2013, anexa nr..X. din RIF, înregistrată la

D.G.X. sub nr..X./2013 si la A.I.F sub nr..X./2013) in conformitate cu art.2 alin.(f) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013, întrucât „in aceasta perioada societatea si-a mutat sediul social din strada .X., nr..X. in Bulevardul .X., nr..X., .X., ceea ce ingreuneaza punerea la dispozitia echipei fiscale a documentelor justificative care sunt in numar foarte mare”, „la aceasta data societatea este intr-un amplu proces de reorganizare ca urmare a iesirii din perioada de insolventa ce necesita un volum suplimentar de munca din partea personalului de specialitate din domeniul economic”, „perioada de vara in care sunt programate concediile de odihna, iar personalul fiind redus poate sa conduca la o intarziere a prezentarii documentelor solicitate de echipa de inspectie fiscala si ingreunarea redactarii Raportului de Inspectie Fiscala.”

- .X./2013-.X./2013 (comunicare către societate a reluării acțiunii, dar si de comunicare a stadiului acesteia, respectiv prin adresa D.G.X. nr..X./2013, inregistrata la societate sub nr..X./2013 – anexa nr..X. la RIF);

- adresa nr..X./2013 privind instiintarea pentru discutia finala si adresa nr..X./2013 (anexa nr..X. la RIF- prin care se comunica proiectul de RIF dar si toate anexele aferente acestuia),

-.X./2014 - data discutiei finale, si adresa nr..X./2014 inregistrata la registratura societatii sub nr..X./2014 prin care se comunica Decizia de impunere .X./2014 si RIF nr. .X./2014.

De asemenea, invocarea faptului ca s-a nesocotit în mod flagrant însăși normele de procedură fiscală care dispun o durata maximă a controlului fiscal de 6 luni – în cazul marilor contribuabili este o simpla alegatie, cata vreme contestatara nu explica cum au fost incalcate prevederile Codului de Procedura Fiscală, in conditiile in care stabilirea obligatiilor sale fiscale s-a facut cu respectarea unei proceduri prevazute de lege, iar impotriva modului de stabilire a acestor obligatii poate uza de caile de atac prevazute de lege, lucru care, de altfel, s-a si intamplat.

În speta, din documentele existente rezulta ca inspectia fiscala s-a derulat efectiv in perioada .X./2012 - .X./2013 si .X./2013-.X./2013 termenul de 6 luni fiind depășit datorită perioadei mari supuse verificării, specificului societății (centrala si 13 sucursale teritoriale), volumului mare de documente pentru perioada verificată.

Astfel, în conditiile în care decizia de impunere nr. .X./2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art.46 din Codul de procedura fiscala, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarei vadesc o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale in materie.

Având în vedere cele precizate susținerea societății privind nerespectarea termenului maxim prevazut de lege pentru efectuarea inspectiei fiscale și dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili debite suplimentare de plată dupa deschiderea procedurii de reorganizare judiciară/insolventei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

2. Referitor la afirmatia societății, potrivit căreia „[...] organul fiscal nu a furnizat Societății anexele la Raportul de inspecție fiscală”, organul de solutionare a contestatiei retine ca inspectia fiscala s-a efectuat in conformitate cu prevederile Codului de Procedura Fiscala si a actelor normative date in aplicarea acestuia, întrucât:

- raportul de inspectie fiscala a fost intocmit conform prevederilor O.P.A.N.A.F nr..X. privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala,
- prin adresele nr..X./2013 privind instiintarea pentru discutia finala si nr..X./2013 (anexa nr..X. la RIF) inregistrate la societate sub nr..X./2013, s-au comunicat Societatii urmatoarele documente:

„1.Un Suport electronic(memory stick) care contine:

- Proiect de RIF, in format electronic, 880 pagini

- Procesele verbale incheiate la Sucursalele SC .X. SA, respectiv anexele 9-21(13 anexe), in format scanat;

- anexele de lucru, in format electronic;

2.Un biblioraft care contine celelalte anexe de la 1-71, suport la constatarile inserate in RIF, ce urmeza a fi semnate de catre ambele parti/ dupa caz, si care vor fi parte a actului final, numerotate;

3.Adresa de comunicare a datei discutiei finale-anexa nr. .X.;

4.Opis- la Proiectul de Raportul de inspectie fiscala, cu cuprinde capitolele si paginatia aferenta constatarilor.”

- anexele invocate de societate ca fiind lipsa sunt cele de la pct.2, din adresa, care sunt inserate si in format electronic in memory stick - pozitia 1;

- organele de inspectie fiscala precizeaza prin adresa nr..X./2014 faptul ca la data de .X./2014 (data discutiei finale) “*dat fiind nemodificarea constatarilor prezentate, au fost semnate integral toate anexele de catre conducerea societatii si s-au efectuat trei copii dupa Biblioraftul 2, cu anexele de la 1-70, punctul 2 din adresa nr..X./2013 (anexa nr..X. la RIF), societatea inaintand echipei de control doua exemplare*”.

Astfel, invocarea societatii privind „Necomunicarea Anexelor la Raportul de inspectie fiscala” este complet nereala, societatea prin reprezentantii ei legali semnand aceste anexe, iar prin contestație se fac trimiteri la calculele și analizele ce stau la baza constatarilor.

Mai mult, prin adresa nr..X./2014 inregistrata la registratura societatii sub nr..X./2014 se comunica Decizia de impunere nr..X./2014 si RIF nr..X./2014, adresă în care se precizează ca la data de .X./2014 (data discutiei finale), anexele finale sunt cele deja comunicate prin adresa nr..X./2013 (anexa nr. .X. la RIF) acestea fiind semnate la discutia finala.

În concluzie, organele de inspectie fiscala, au procedat la efectuarea inspectiei fiscale cu respectarea prevederilor legale incidente cauzei, întocmind în acest sens Raportul de inspectie fiscala nr..X./2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014, motiv pentru care argumentele societății de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

3. În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la prescripția taxei pe valoarea adăugată colectată pe anul 2006, aferentă veniturilor suplimentare din livrarea energiei electrice sub costul de livrare, invocată de societate la cap.C.1 din contestație, se rețin următoarele:

Prin adresa nr..X./20114, organele de inspecție fiscală precizează că „*Această constatare vizează exclusiv taxa pe valoarea adăugată colectată la nivel de centrală și doar pentru aspectele corespondente veniturilor colectate suplimentar aferente anului 2006. **Influența diferenței suplimentare de taxă pe valoarea adăugată pentru anul 2006, s-a calculat de la .X.***”.

În același sens sunt și constatările de la pag..X. din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2005:

“(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. Operațiunile prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) vor fi evidențiate în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată în regim mixt se aplică prevederile art. 147, pentru determinarea taxei de dedus.”, iar potrivit prevederilor art. 156² alin. (1) din același act normative în vigoare începând cu anul .X.:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Se retine ca termenul de depunere a Decontului de TVA este data de 25 a lunii următoare celei la care se referă, iar **termenul de prescripție incepe sa curga** pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii.X. de la data de.X..

Referitor la faptul că inspecția fiscală a început la data de .X./2012, potrivit prevederilor art.92 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

„(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

prețul de livrare este peste costul de livrare, deci vânzarea a fost efectuată cu o marjă de profit.

Ca urmare, în urma analizei marjei de profit, s-a constatat că marja de profit practică, variază în funcție de client și de luna calendaristică, precum și că societatea a aplicat tratament preferențial pentru unii consumatori de pe piața concurențială cu impact major asupra rezultatului final al exercițiilor financiare supuse verificării.

Astfel, în baza art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de .X. lei și un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

Totodată, în baza prevederilor art.77 din Directiva 2006/112/CE privind baza de impozitare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată până la nivelul prețului de livrare și au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată.

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

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

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

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

De asemenea, potrivit art.11 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 de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat pe aceeași perioadă și pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială, de societăți independente.

În ceea ce privește TVA temeiul legal incident este art.134 alin.2 și art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

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

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

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

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

Astfel, având în vedere situația de fapt constatată se reține că .X. a aplicat tratament preferențial pentru unii dintre clienții de pe piața concurențială în ceea ce privește livrările de energie electrică, respectiv a facturat energie electrică sub costul mediu de livrare din lună diminuând astfel veniturile impozabile, profitul impozabil și impozitul pe profit.

Din analiza costurilor s-a constatat că acestea variau de la o lună la alta în funcție de factorii climatici/perioade ploioase sau secetoase) sau de perioadele de reparații capitale care scoteau temporar din funcțiune obiectivul respectiv.

De asemenea, din analiza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate de societate cu alți beneficiari decât clienții pentru care s-a aplicat un tratament preferențial, pentru care s-au emis facturi pentru același tip de tranzacții unde prețul de livrare este peste costul mediu de livrare practicat în lună a rezultat că societatea a livrat energie electrică cu o marjă de profit care variază în funcție de client și de luna calendaristică.

Ca urmare, în urma analizei contractelor de livrare de energie electrică încheiate cu fiecare client eligibil în parte în care este prevăzut prețul de livrare au rezultat diferențe față de costul de livrare practicat în lună pentru același produs și în aceeași perioadă cu ceilalți beneficiari.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea profitului impozabil cu suma de .X. lei, reprezentând venituri suplimentare.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât clienții în cauză nu sunt persoane afiliate nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la pag. 22 din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează posibilitatea reîncadrării tranzacției.

Referitor la susținerea potrivit căreia organele de inspecție fiscală au invocat eronat prevederile art.10 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu este cazul stabilirii unor venituri în natură, de asemenea nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală s-au invocat și prevederile art.10 alin.(1) potrivit căruia „ (1) În înțelesul prezentului cod, **veniturile impozabile cuprind veniturile în numerar și/sau în natură**” se definesc veniturile impozabile ca fiind, atât venituri în numerar, cât și venituri în natură.

În ceea ce privește argumentul conform căruia legislația fiscală nu condiționează vânzarea bunurilor de costul de producție/achiziție/livrare ci primează voința comercială a părților nu se poate reține având în vedere că potrivit dispozițiilor art.5 din Codul Civil *“Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare*)*, de la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”. Or, potrivit dispozițiilor Legii nr.571/2003, act normativ care prin domeniul de reglementare, interesează ordinea publică, voința legiitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de prevederi contractuale existente, iar voința .X. care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

Astfel, voința .X. care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate întrucât prevederile contractelor încheiate între părți intră în vigoare și produc efecte juridice de la data încheierii acestora, iar clauzele referitoare la stabilirea prețului de vânzare nu pot deroga de la principiul de drept conform căruia prețul de vânzare trebuie să fie prețul de piață.

Ca urmare, faptul ca legea nu prevede expres forma ad probationem a contractului, nu înseamnă că părțile pot să-și pună orice clauze contractuale referitoare la prețul de vânzare, iar faptul că prețul practicat între părți nu este prețul de piață se poate demonstra cu orice mijloc de probă.

Totodată, susținerea potrivit căreia s-a invocat eronat art.19 alin.(1) din Codul fiscal pentru estimarea veniturilor nu se reține având în vedere că în speța în cauză nu s-au estimat venituri ci au fost calculate ca diferență între prețul de

livrare practicat în relația cu clienții preferențiali de pe piața concurențială și costul de livrare din lună practicat cu ceilalți beneficiari, avându-se în vedere și marja de profit practicată de societate cu alți beneficiari, respectiv prețul de piață pentru livrarea de energie electrică.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere că urmare a reîncadrării tranzacției au fost stabilite venituri impozabile suplimentare din livrarea de energie electrică la prețuri de livrare mai mici decât prețul de livrare lunar practicat pentru alți beneficiari de pe piața concurențială, precum și faptul că potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile în România** cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) **operațiunile care**, în sensul art. 128 - 130, **constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, în sfera taxei, efectuate cu plată;”,* livrarea de bunuri reprezintă operațiune impozabilă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu diferența de venituri stabilită suplimentar.

Astfel, societatea datorează și taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar, în sumă de .X. lei.

Mai mult, în același sens sunt și prevederile Directivei 2006/112/CE din 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care, la art.77 precizează *“Pentru prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, în conformitate cu articolul 27, **baza de impozitare este reprezentată de valoarea de piață a serviciului prestat**”, iar la art.72 prevede că *“În sensul prezentei directive, **"valoare de piață"** înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.**

Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, "valoarea de piață" înseamnă:

(1) pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării”.

Invocarea prevederilor art.73 din Directiva 2006/112/CE din 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea a efectuat livrări la prețuri de livrare mai mici decât costul de livrare din lună practicat pentru alți beneficiari, pentru același tip de bunuri, în speță neajustându-se baza de impozitare a taxei în sensul diminuării acesteia cu anumite elemente din contrapartida obținută ci a

avut loc majorarea acesteia cu diferența de preț dintre costul de livrare din lună practicat pentru ceilalți beneficiari și prețul preferențial, mai mic, practicat pentru anumiți clienți. Așa cum s-a precizat mai sus în speță sunt incidente prevederile art.77 din Directiva 2006/112/CE din 2006.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată este o taxă suportată doar de consumatorul final și deci baza de impozitare nu poate depăși suma efectiv plătită nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit prevederilor art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală verifică obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și stabilește diferențe suplimentare de plată.

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

De asemenea, contestatara arată că atât timp cât o prevedere din Directiva 2006/112/CE din 2006 nu a fost/a fost incorect implementată în Codul fiscal, autoritățile fiscale nu pot aplica respectiva prevedere. Referitor la acest aspect se reține că de la data aderării României la Uniunea Europeană, legislația națională a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție.

Prin urmare, având în vedere cele precizate 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, potrivit cărora: *„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.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform 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., pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de asistență .X. în sumă de .X. lei și TVA 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, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care .X. nu justifică necesitatea achizițiilor acestor servicii având constituit serviciu juridic la nivel central și deci nu justifică achiziția de servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: impozit pe profit 2006 – .X./2012
taxa pe valoarea adăugată 2007 – .X./2012.

În fapt, s-a constatat că .X. are următoarele categorii de litigii:

- Litigii cu sindicatele – litigii de muncă;
- Litigii având ca obiect terenuri – acțiuni în revendicare, cereri întemeiate pe dispozițiile Legii nr.10/2001, despăgubiri pentru exproprierile realizate în .X., pentru lucrarea de interes național "Amenajarea .X. a râului .X. pe sectorul .X.";
- Litigii având ca obiect prețentii rezultate din contracte comerciale;
- Litigii cu Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei ("ANRE").

Din verificări, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat servicii juridice de la diferite societăți și cabinete de avocatură în condițiile în care la nivel de centrală există compartiment juridic bine reprezentat (2006 – .X. juristi; .X. – .X. juristi; 2008 – .X. juristi; 2009 – .X. juristi; 2010 – .X. juristi; 2011 – .X. juristi; 2012 – .X. juristi) care este capabil să reprezinte societatea în procesele aflate pe rolul instanțelor de judecată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat **cheltuieli cu onorarii avocați, în perioada .X. – .X./ 2012**, în sumă totală de **.X. lei**, care nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil având în vedere că nu se justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, s-a constatat că societatea a achiziționat servicii juridice de la diferite societăți și cabinete de avocatură în condițiile în care la nivel de centrală există compartiment juridic bine reprezentat, care este capabil să reprezinte societatea în toate procesele aflate pe rolul instanțelor de judecată. Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având în vedere că achiziția serviciilor de asistență .X. nu s-a efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

"(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”.

Începând cu data de .X. prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ se modifică în sensul:

“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. ”***

Prin HG nr.1579 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“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 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 serviciilor achiziționate.

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

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

a) operațiuni taxabile;”.

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.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciile juridice în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente **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, respectiv prezentarea fișei contului de furnizor și, pentru unele cazuri, un document cu numărul de ore utilizat pentru fiecare termen de judecată la diversele procese în care era implicată societatea, nu sunt suficiente să justifice necesitatea achiziționării unor astfel de servicii în condițiile în care Compania avea constituit Compartiment juridic cu personal specializat și suficient ca număr care să susțină cauza societății în acțiunile aflate pe rolul instanțelor judecătorești.

Susținerea contestatarei conform căreia din fișa postului pentru funcția de jurist rezultă că aceștia au atribuții multiple care nu se limitează la reprezentarea societății în fața organelor judecătorești, respectiv asigurarea consultanței juridice la nivelul executivului .X. și al sucursalelor, redactarea, la cererea organelor de conducere, de opinii juridice cu privire la aspectele legale care au legatură cu activitatea specifică desfășurată de societate, atestarea, la solicitarea organelor de conducere a societății, a identității părților, a consimțământului, a conținutului și a datei actelor juridice încheiate de societate și pentru care legea nu prevede în mod expres forma autentică, participarea la redactarea proiectelor de contracte comerciale și/sau civile, contracte colective de muncă, inclusiv acte adiționale la acestea, susține și negociază clauzele legale cuprinse în acestea etc. nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu a prezentat litigiile susținute de proprii anagajați, cauzele câștigate de aceștia, respectiv ponderea litigiilor susținute de proprii angajați în total litigii derulate în perioada verificată.

Totodată, argumentul conform căruia Departamentul juridic este direct interesat în rezolvarea proceselor și eficiența muncii se poate demonstra doar printr-o situație clară a numărului de acte soluționate favorabil/nefavorabil și volumul impactului asupra societății nu poate fi reținut întrucât o astfel de situație nu este prezentată nici pe parcursul derulării inspecției fiscale și nici la contestație.

Mai mult, întrucât la dosarul cauzei nu au fost prezentate fișele postului, din contestație nu reiese că personalul angajat în calitate de jurist ar avea atribuții doar în ceea ce privește încheierea de contracte sau rezolvarea unor litigii de muncă.

Ca urmare, se reține că atât timp cât societatea nu justifică cu documente necesitatea achiziționării unor astfel de servicii, respectiv nu demonstrează că nu ar fi deținut personal propriu specializat în soluționarea anumitor litigii, că personalul propriu era insuficient în anumite perioade în care numărul litigiilor depășea posibilitățile de reprezentare în instanță de către personalul societății etc cheltuielile cu onorariile societăților/cabinetelor de avocatură care au prestat servicii juridice nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, **pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** aferentă cheltuielilor de asistență .X. 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 mai sus societatea nu a făcut dovada îndeplinirii uneia dintre condițiile cumulative prevăzute de legea fiscală pentru acceptarea la deducere la calculul profitului impozabil, respectiv a necesității achiziționării unor astfel de servicii juridice. Astfel, nefiind justificată necesitatea achiziției serviciilor juridice nu se justifică nici achiziția în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile contestatară trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X. 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.

În ceea ce privește argumentul conform căruia prevederile OUG nr.26/2012 privind unele măsuri de reducere a cheltuielilor publice și întărirea disciplinei financiare și de modificare și completare a unor acte normative au intrat în vigoare numai începând cu data de .X./2012 și, în consecință, nu pot fi aplicate retroactiv pentru perioada până la această dată, astfel încât invocarea acestui act normativ de către organele de inspecție fiscală este eronată, organul de soluționare a contestației reține că într-adevăr acest act normativ produce efecte numai începând cu data de .X./2012 și este în vigoare pe perioada .X./2012 – .X./2012, însă organele de inspecție fiscală doar au întărit prin invocarea acestui act normativ, aplicabil de la data publicării în Monitorul Oficial, că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a acestor cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

De reținut este aspectul conform căruia legea fiscală, pe întreaga perioadă verificată, condiționează deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile juridice de îndeplinirea cumulativă a două condiții: prestarea efectivă și necesitatea achiziționării serviciilor, condiții a căror îndeplinire trebuie justificată cu documente.

Invocarea de către societate a faptului că nu îi este interzisă externalizarea serviciilor de asistență .X. nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât agenții economici au obligația justificării, din punct de vedere fiscal, a cheltuielilor efectuate, principiul conform căruia tot ceea ce nu este interzis este permis nefiind aplicabil. Aceasta, cu atât mai mult, cu cât legiuitorul a simțit nevoia la un moment dat să reglementeze faptul că societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, care au în structura organizatorică personal propriu de specialitate .X., nu pot achiziționa servicii juridice de consultanță, de asistență și/sau de reprezentare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate 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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu monitorizarea presei audio și scrise în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care pe perioada .X. nu este prezentat contract de prestări servicii, iar pentru perioada .X. nu au

fost prezentate documente care justifice prestarea efectivă și necesitatea acestor cheltuieli.

Perioada verificată: impozit pe profit 2006 – .X./2012
taxa pe valoarea adăugată 2007 –.X./2012.

În fapt, .X. a înregistrat cheltuieli cu monitorizarea presei scrise și audio în format electronic- zilnic și lunar și în format tipărit, la un preț de .X. euro/lună.

S-a constatat că societatea a încheiat Contractul nr..X. cu SC .X. SRL având ca obiect monitorizarea presei scrise și audio, iar Rapoartele lunare de monitorizare nominalizează publicațiile în care apar articole despre .X., grupându-le ca favorabile, nefavorabile și neutre sau care sunt informative, care material de opinie etc.. Raportul de monitorizare radio-TV cuprinde aceleași informații, precum și monitorizarea știrilor și talk-showurilor în ceea ce privește compania ca entitate .X. sau reprezentanții acesteia.

Deși societatea nu a prezentat și alte contracte sau acte adiționale la Contractul nr..X., încheiat pentru o perioadă de 5 luni, relația dintre .X. și SC .X. SRL apare în documentele și înregistrările contabile de la începutul anului 2006 până la data de .X./2012, valoarea înregistrată fiind în sumă totală de .X. lei, din care cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Având în vedere că monitorizarea presei nu conduce la realizarea de venituri sau la îmbunătățirea activității, precum și faptul că nu a existat un contract încheiat între părți pentru anul 2006, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei la calculul profitului impozabil.

De asemenea, având în vedere prevederile OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, ale art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ale pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale Deciziei .X. a Înaltei Curți de Casație și Justiție, precum și a faptului că nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea acestor servicii și nu s-a demonstrat în ce scop s-a efectuat monitorizarea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“(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”.

Începând cu data de .X. prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ se modifică în sensul:

“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.** ”*

Prin HG nr.1579 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“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 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.

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

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

b) operațiuni taxabile;”.

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.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciile juridice în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente **care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.**

Conform celor constatate organul de soluționare a contestației reține că pentru perioada .X. societatea nu a prezentat contract încheiat cu SC .X. SRL sau cu alt prestator astfel, potrivit prevederilor legale incidente care precizează expres încheierea de contracte pentru prestări servicii, cheltuielile cu serviciile de monitorizarea presei audio și scrisă, pe această perioadă, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de monitorizarea presei înregistrate pe perioada .X. se reține că, societatea a încheiat Contractul de prestări servicii nr..X. cu SC .X. SRL în calitate de prestator, valabil pe perioada .X., prin care, la art.2 “*Obiectul și prețul contractului*”, pct.2.2, se prevede modalitatea de sintetizare și organizare a informațiilor, respectiv livrarea rapoartelor și informațiilor se va efectua în format electronic zilnic, săptămânal și lunar și în formă tipărită, zilnic și lunar sub forma raportului de monitorizare și analiză.

Prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală precizează că, la discuția finală, societatea a prezentat o serie de Contracte de prestări servicii respectiv nr..X./2008, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2010 și nr..X./2011.

În ceea ce privește Contractul de prestări servicii nr..X./2009 ce are ca obiect “*întocmirea unui raport de audit privind contracararea efectelor campaniilor negative de presă la adresa achizitorului, cuprinzând recomandări cu privire la strategia de urmat*” societatea nu a prezentat niciun document care să justifice prestarea acestor servicii.

În ceea ce privește documentele justificative prezentate inițial, la data inspecției fiscale, acestea au constatat în date statistice privind numărul de articole din ziare și reviste, numărul de apariții la posturile media și clasificări ale

acestora în articole favorabile, nefavorabile sau neutre documente care nu de natură să justifice în primul rând necesitatea achiziționării unor astfel de servicii.

Or, dacă se are în vedere obiectul Contractul de prestări servicii nr..X. toate aceste informații trebuiau sintetizate și organizate sub forma raportului de monitorizare și analiză.

Mai mult, având în vedere obiectul Contractului de prestări servicii nr..X./2009 care se referă la întocmirea unui raport de audit privind contracararea efectelor campaniilor negative de presă la adresa achizitorului, care să cuprindă recomandări cu privire la strategia de urmat, pentru documentele prezentate referitoare la datele statistice și clasificarea acestora ca favorabile, nefavorabile sau neutre nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost valorificate în scopul îmbunătățirii activității desfășurate de societate.

Ca urmare, se reține că simpla prezentare a contractelor nu este suficientă să justifice prestarea efectivă sau necesitatea achiziționării unor servicii acestea trebuie însoțite de documente justificative așa cum prevede legea fiscală astfel că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de monitorizarea presei audio și scrise orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă, precum și faptul că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așa cum s-a analizat anterior, pentru serviciile de monitorizarea presei studio și scrise înregistrate în perioada .X. societatea nu a prezentat contract de prestări servicii, iar pentru serviciile de monitorizarea presei studio și scrise înregistrate în perioada .X. la discuția finală au fost prezentate o serie de contracte însă, documentele prezentate inițial la inspecția fiscală și analizate de către acestea nu sunt de natură să justifice aceste servicii ca fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Ca urmare a celor prezentate și în temeiul art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră "(3) 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", se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2014 **pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, 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.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei cheltuieli cu tipărirea unui Buletin Informativ de SC .X.SRL;
- .X. lei cheltuieli cu prestările de servicii privind abonamente la ziare facturate de SC .X. SA;

- .X. lei cheltuieli cu prestările de servicii privind abonamente la ziare facturate de SC .X. SRL;

și cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA aferentă cheltuieli cu tipărirea unui Buletin Informativ de SC .X.SRL;

- .X. lei TVA aferentă cheltuieli cu prestările de servicii privind abonamente la ziare facturate de SC .X. SRL, 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, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care nu au fost prezentate documente care justifice efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: impozit pe profit .X.
taxa pe valoarea adăugată 2007 – 2010

În fapt, în anul .X. a fost încheiat Contractul de prestari servicii nr..X. cu SC .X.SRL având ca obiect realizarea, machetarea și tipărirea unui Buletin Informativ al .X., în valoare de .X. lei plus TVA, pe perioada trimestrul .X.-trimestrul .X.. Deoarece realizarea acestui buletin informativ nu a condus la realizarea de venituri fiind așa cum îl prezintă și numele doar „informativ” organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, în anul 2006 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei din care abonamente la ziare facturate de SC .X. SA în sumă de .X. lei și TVA aferentă, pentru care societatea nu a prezentat contractul și lista de publicații și nici alte documente justificative astfel că nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

Totodată, în perioada .X. societatea a avut relatii cu SC .X. SRL, din factura nr..X./2008 rezultând existența unui Contract nr..X. care nu a fost prezentat și faptul că “prestarea” a constat în livrarea de abonamente la ziare.

Deoarece aceste cheltuieli nu au condus la obtinerea de venituri impozabile și societatea nu a prezentat contractul și lista de publicații și nici alte documente justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(1) si alin.(4), lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

De asemenea, nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X.SRL constând în realizarea, machetarea și tipărirea unui Buletin Informativ al .X. având în vedere că nu s-a prezentat contractul și nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea acestor servicii, nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu abonamente ziare facturate de SC .X. SRL pe motiv că nu a fost prezentat contractul, lista de publicații sau alte documente care să facă dovada că aceste servicii au condus la obținerea de venituri impozabile și nici nu s-a înregistrat o îmbunătățire a activității societății.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință, citate la punctul anterior, față de care 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.

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

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

c) operațiuni taxabile;”.

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.

Conform celor de mai sus se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciile juridice în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente **care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.**

Se reține că societatea a înregistrat cheltuieli cu abonamente la ziare în baza facturilor primite de la SC .X. SA și SC .X. SRL fără să prezinte contractele

încheiate cu furnizorii, deși în cazul SC .X. SRL în facturi este menționat numărul unui contract, respectiv .X..

De asemenea, nu s-a prezentat nici contractul nr..X. încheiat cu SC .X.SRL privind realizarea unui buletin informativ al .X. în vederea analizării obiectului contractului.

Totodată, se reține că nu au fost prezentate nici alte documente care să justifice efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciile în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente **care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.**

Prezentarea doar a facturilor, respectiv prezentarea fișei contului de furnizor fără prezentarea contractelor și/sau a altor documente nu este suficientă pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli din punct de vedere fiscal în condițiile în care legea fiscală menționează expres acest fapt.

Ca urmare, atât timp cât societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă și necesitatea achiziționării unor astfel de servicii, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, **pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** aferentă cheltuielilor cu serviciile de tipărirea a unui Buletin Informativ, respectiv cu abonamentele la ziare 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 mai sus societatea nu a prezentat contractele încheiate în cazul SC .X. SRL și SC .X. SRL, iar în cazul abonamentelor la ziare de la SC .X. SRL și SC .X. SRL societatea recunoaște că nu are contracte încheiate cu prestatorii.

Astfel, se reține că nu a justificat cu documente necesitatea acestor cheltuieli cu servicii de realizarea a unui buletin informativ și a achiziției de ziare pe bază de abonamente în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X. 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.

Prin urmare, având în vedere cele precizate 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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță și management resurse umane în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care deși prezintă contracte de prestări servicii și un proiect nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: impozit pe profit .X. – .X./2008
taxa pe valoarea adăugată .X. – .X./2008

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de management resurse umane în sumă de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de SC .X. SRL în calitate de prestator .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat doar Contractul nr.X., valabil pe o perioadă de trei luni, în valoare de .X. lei din care .X. lei TVA în baza căruia societatea a înregistrat cheltuieli pe perioada .X.

Din documentele prezentate, respectiv facturi, fișa furnizorului și jurnalul de cumpărări a rezultat că .X. a avut relații cu SC .X. SRL din luna .X., iar ca documente justificative au fost prezentate rapoartele întocmite de SC .X. SRL care cuprind date referitoare la aspecte economice și juridice ale analizei muncii – posturi și funcții de execuție și de conducere, documentele de exprimare a structurii organizatorice a .X., evaluarea managementului resurselor umane pentru executivul .X., diverse informații privind R.O.F-ul, fișa postului, organigrama societății, clasificarea compartimentelor după diverse criterii etc..

Totodată, s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil deoarece nu au produs modificări de natura reducerii personalului sau a veniturilor salariale ci, dimpotrivă atât numărul de salariați (2006 – .X. salariați; .X. – .X. salariați; 2008 - .X. salariați; 2009 – .X. salariați; 2010 – .X. salariați; 2011 – .X. salariați; 2012 – .X.salariați), cât și veniturile

obținute de aceștia au crescut în această perioadă, iar pe anul 2008 nu s-a prezentat contract.

Ca urmare, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei și nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabile în perioada de referință și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, față de care 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.

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

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

d) operațiuni taxabile;”

și ale art.146 alin.(1) 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 prezentarea unui document justificativ, în speță factura completată cu datele cerute de lege și 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.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță și de managementul resurselor în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente **care să justifice îndeplinirea**

cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că:

.X. a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de consultant, Contractul de consultanță nr..X., în valoare de .X. euro (fără TVA), pe perioada .X., ce are ca obiect consultanță organizațională și de resurse umane pentru dezvoltarea unei culturi organizaționale eficiente și a unei structuri organizatorice adecvată strategiei de dezvoltare a societății, beneficiarul obligându-se să asigure consultații de specialitate, să predea luicrarea la termen, să păstreze confidențialitate datelor, să nu negocieze într-o activitate în conflict cu interesele beneficiarului.

Anexa 1 la contract reprezintă un Angajament de confidențialitate, iar anexa 2 un Proiect de "*Consultanță organizațională și de resurse umane pentru dezvoltarea unei culturi organizaționale eficiente și a unei structuri organizatorice adecvată strategiei de dezvoltare a societății .X. SA*", prin care se definește misiunea de consultanță pentru reconstrucția strategiei sale de afaceri cu consecințe asupra politicilor și procedurilor departamentale și interdepartamentale, circuitul intern de de comunicare, posturile și pozițiile de lucru cu scopul de a realiza o organizație mai flexibilă, mai eficientă în funcție de cerințele pieței, mai performantă în rezultate.

În acest sens consultantul are obiectivele: Diagnoza inițială, respectiv stabilirea imaginii existente la nivel managementului, Diagnoza aprofundată, respectiv identificarea elementelor culturii și climatului organizațional existent, identificarea problemelor de fond, posibilitățile de optimizare a funcționării organizaționale, Aanaliza informațiilor culese și elaborarea rapoartelor finale.

Organul de soluționare a contestației reține că deși se prezintă contract pentru luna .X., societatea nu prezintă rapoarte care să prezinte concret în ce au constat serviciile de consultanță acordate societății, precum și modul în care a avut loc modificarea structurii organizaționale, respectiv nu au fost prezentate rapoartele finale ce trebuiau încheiate conform contractului.

De asemenea, este prezentat Contractul de prestări servicii nr..X., în valoare de .X. lei la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei, valabil pe o perioadă 3 luni de la data semnării, ce are ca obiect servicii de managementul resurselor umane pentru executivul .X., prin care prestatorul se obligă să execute:

- analiza posturilor din statul de funcții pe baza fișelor de post existente și să asiste la actualizarea fișelor de post;
- analiza, evaluarea și ierarhizarea posturilor din cadrul .X. executiv;
- actualizarea ROF al .X.;
- împreună cu echipa de lucru, elaborarea "Planului de măsuri" privind corelarea nivelului de competență a personalului cu noul sistem de evaluare a posturilor;
- să elaboreze formulare prin care va solicita informațiile necesare;
- să redacteze și să prezinte raportul final.

De asemenea, este prezentat și Contractul de servicii nr..X./2008, în valoare de .X. euro la care se adăugă TVA în sumă de .X. euro, cu durată de 1,5 luni , ce are ca obiect servicii de consultanță pentru modernizarea structurii organizatorice și actualizarea ROF .X. ca urmare a obiectivelor strategice stabilite domeniului hidroenergetic prin Strategia energetică a României pentru perioada .X. aprobată prin HG nr.1069/2007.

Prestatorul se obligă să presteze serviciile conform graficului de prestare, respectiv:

- elaborarea structurii organizatorice a companiei și a fiecărei entități componente și stabilirea misiunii specifice asumate de fiecare entitate din companie în vederea implementării obiectivelor stabilite prin Strategia energetică a României pentru perioada .X.;

- revizuire ROF;

- metode de implementare organizatorice și ROF .X., constând în: workshop-uri și cursuri de perfecționare pentru staff-ul companiei.

Față de cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că deși prin cele două contracte sunt prevăzute serviciile ce trebuie prestate și documentele ce trebuie întocmite, la dosarul cauzei acestea nu sunt prezentate, respectiv rapoarte de activitate din care să reiasă concret serviciile prestate, care sunt modificările aduse la ROF, “Planului de măsuri” privind corelarea nivelului de competență a personalului cu noul sistem de evaluare a posturilor, în ce sens a avut loc actualizarea fișelor posturilor, structura organizatorică a companiei și a entităților elaborată etc..

Ca urmare se reține că simpla prezentare a contractelor și facturilor nu este suficientă pentru a demonstra prestarea efectivă a acestor servicii.

În ceea ce privește necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță și de management resurselor societatea prezintă drept argument Strategia energetică a României pentru perioada .X. aprobată prin HG nr.1069/2007 însă, având în vedere că de la data de .X./2012 societatea a intrat în insolvență, rezultă că serviciile achiziționate nu au avut finalizare astfel că argumentul nu subzistă.

Se reține că, și în situația în care s-ar fi justificat necesitatea achiziționării unor astfel de servicii societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestora, astfel că nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de legea fiscală a fi îndeplinite cumulativ nu se justifică deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță și management resurse umane.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, așa cum s-a analizat mai sus, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile,

iar argumentul privind necesitatea achiziționării unor astfel de servicii nu subzistă.

Ca urmare, întrucât prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată impun îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv deținerea unei facturi și achiziția de servicii să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile, prezentarea doar a facturilor și contractelor nu este suficientă pentru justificarea achizițiilor de servicii în scopul operațiunilor taxabile.

Mai mult, 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.**

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de consultanță și de managementul resurselor umane.

Prin urmare, având în vedere cele precizate 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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță și de managementul resurselor umane în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

6. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu remunerațiile acordate persoanei fizice .X. – manager la .X. executiv, în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care remunerația acordată pe în luna .X./ 2008 excede contractului de mandat, iar remunerațiile acordate ca urmare a participării la diferite comisii încalcă prevederile legale specifice în materia salariului acordat managerilor din cadrul societăților cu capital majoritar de stat.

Perioada verificată: .X./ 2008 și anul 2009

În fapt, în baza Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor .X. persoana fizică .X. a fost desemnată ca Director General al .X. pentru o perioadă de 4 (patru) ani și începând cu data semnării Contractului de mandat, respectiv .X. acesta a fost remunerat cu o indemnizație de .X. lei.

La data de .X./2008 s-a încheiat un nou contract de mandat FN în baza Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr..X./2008 prin care s-a stabilit o .X. indemnizație pentru Directorul general .X. în sumă de .X. lei pentru o perioadă de 4 (patru) ani, care potrivit anexei nr.3.1 și 3.2 la contractul încheiat în data de .X./2008, va fi achitată începând cu data de .X./2008. Astfel, remunerația totală acordată Directorului general **în luna .X./ 2008** în sumă de .X. lei nu are bază legală, motiv pentru care organele de inspecție au calculat diferența dintre remunerația aferentă vechiului contract de management - .X. lei și remunerația acordată în luna .X./ 2008 de .X. lei ca nedeductibilă fiscal. (.X. lei – .X. lei = .X. lei).

De asemenea, s-a constatat că la data de .X./2009 s-a încheiat Actul adițional nr..X. la Contractul de mandat din data de .X., în baza Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr..X., prin care societatea a pus în aplicare prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.135/2008 și a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.222/30.12.2008 pentru modificarea art.3¹ alin.(1) din Ordonanța de Urgență nr.79/2008 privind măsuri economico – financiare și unele măsuri referitoare la remunerarea conducătorilor și adjunctilor în instituțiile centrale și locale pentru perioada .X., diminuând remunerația Directorului General la nivelul indemnizației lunare acordate prin lege pentru funcția de secretar de stat.

Prin același act adițional Directorul general .X. este revocat din funcție începând cu .X./2009.

Din documentele prezentate de societate pentru perioada verificată, a rezultat că, în perioada .X., persoana fizică .X. a făcut parte din diferite comisii, la data respectivă aceasta deținând funcția de Director general conform contractului încheiat în data de .X./2008 și ulterior, începând cu data de .X./2009 funcția de Director general adjunct.

S-a constatat că prin participarea la aceste comisii a încasat venituri brute suplimentare în sumă de .X. lei încălcându-se prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.222/30.12.2008 privind unele măsuri economico financiare la nivelul unor operatori economici, cu aplicabilitate de la data de .X./2009, astfel că aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

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

*“(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.**”*

Și conform prevederilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea

serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Conform prevederilor art.2 alin.(1) și (2) din OUG nr.79/2008 privind măsuri economico-financiare la nivelul unor operatori economici:

“(1) Directorii generali/directorii asigură conducerea operatorilor economici prevăzuți la art.1, în baza unui contract de mandat încheiat în condițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale prezentei ordonanțe de urgență.

(2) Contractul de mandat este acordul de voință încheiat între operatorul economic, reprezentat de consiliul de administrație, și directorul general/directorul operatorului economic, care are ca obiect îndeplinirea unor obiective și criterii de performanță aprobate de acționari.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că Directorii Generali asigură conducerea operatorilor economici în baza unui contract de mandat încheiat în condițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la data de .X./2008 s-a încheiat între părți un nou contract de mandat prin care s-a stabilit o remunerație de .X. lei față de remunerația stabilită prin contractul de mandat anterior de .X. lei, în vigoare până la data de .X./2008.

Ca urmare prin înregistrarea în luna .X./ 2008 a cheltuielilor cu remunerația Directorului General în sumă de .X. lei, mai mare decât cea stabilită prin Contractul de mandat din data de .X., în vigoare încă în luna .X./ 2008, a avut loc o majorare nejustificată a cheltuielilor cu remunerația acordată Directorului General cu suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei). Ca urmare în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei.

De asemenea, conform prevederilor OUG nr.222/2008 pentru modificarea art.3¹ alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.79/2008 privind măsuri economico-financiare la nivelul unor operatori economici și unele măsuri referitoare la remunerarea conducătorilor și adjuncților conducătorilor autorităților și instituțiilor publice centrale și locale, pe anul 2009 se modifică prevederile art. art.3¹ alin. (1), în sensul că:

“(1) Directorul general/Directorul beneficiază de o remunerație lunară acordată prin contractul de mandat, după cum urmează:

a) la nivelul regiilor autonome, societăților și companiilor naționale și societăților comerciale aflate în coordonarea, subordonarea sau sub autoritatea ministerelor, organelor de specialitate ale administrației publice centrale și autorităților publice centrale la care statul este acționar unic sau majoritar, precum și filialelor acestora, remunerația nu poate depăși nivelul indemnizației lunare acordate prin lege pentru funcția de secretar de stat,”

ART. II

Prevederile art. I se aplică în perioada.X., contractele de mandat încheiate până la data de .X., inclusiv, modificându-se în mod corespunzător.

[...]

ART. IV

(1) **În perioada.X., unica formă de remunerare a conducătorilor și adjuncților** conducătorilor autorităților și instituțiilor publice, indiferent de forma de finanțare, aflate în subordinea, sub autoritatea, în coordonarea Guvernului, ministerelor și celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, precum și cele aflate în coordonarea primului-ministru **o reprezintă o sumă egală cu indemnizația prevăzută de lege pentru funcția de secretar de stat din ministere, respectiv de subsecretar de stat din ministere, după caz.**”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus invocate pe anul 2009 singura formă de remunerație a conducătorilor și adjuncților societăților la care statul este acționar majoritar este reprezentată de suma egală cu indemnizația prevăzută de lege pentru funcția de secretar de stat din ministere.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de .X. lei încasată sub forma remunerațiilor din participarea la diverse comisii de către persoana fizică .X. în condițiile în care acesta încasa remunerații și ca urmare a exercitării funcției de Director general, respectiv de Director general adjunct începând cu data de .X./2009.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căruia contractul de mandat nu are număr de înregistrare la centrală nu se poate reține având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală nu există o asemenea constatare, fapt confirmat și de organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./2014.

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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu remunerațiile acordate persoanei fizice .X. în sumă totală de .X. lei.

7. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor sociale peste limita legală în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă acestor cheltuieli, stabilite la nivelul .X.-CONSOLIDAT (Centrală + Sucursale), 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, respectiv cu privire la obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, în condițiile în care a fost depășită limita prevăzută de lege, iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiunea de preluare de bunuri achiziționate sau fabricate cu titlu gratuit pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, pentru care s-a dedus taxa, reprezintă livrare de bunuri cu plată.

Perioada verificată: .X.

În fapt, la nivelul .X. s-a constatat că au fost înregistrate cheltuieli sociale în sumă totală de .X. lei din care s-au înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

Având în vedere fondul de salarii în sumă de .X. lei căruia îi corespunde cheltuieli sociale deductibile în limita a 2% în cuantum de .X. lei rezultă cheltuieli sociale nedeductibile în cuantum de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, la nivelul .X., diferență de cheltuieli sociale nedeductibile în cuantum de .X. lei (.X. – .X. lei).

De asemenea, depășirea plafonului prevăzut de lege constituie operațiune asimilată livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată neluându-se în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin lege, acordate în numerar. Taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă depășirii plafonului, se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru luna în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

Din verificarea notelor contabile, jurnalelor și bilanțelor de verificare anuale pentru stabilirea cuantumului cheltuielilor sociale stabilite de societate, cât și sumele de această natură considerate de aceasta ca fiind nedeductibile, nu s-a regăsit taxa pe valoarea adăugată colectată pentru partea de cheltuielă socială nedeductibilă de unde reiese că persoanele impozabile au drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru achizițiile destinate unor operațiuni ce au legatură cu activitatea economică și nu au drept de deducere a taxei în cazul în care achizițiile nu sunt efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au analizat dacă societatea a respectat prevederile legale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv prevederile art.145 alin.1 și alin.3 și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, coroborate cu prevederile art.128 alin.4 și alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.7 alin.5 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și au stabilit **taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei** aferentă depășirii limitei prevăzută pentru cheltuielile sociale la nivelul .X.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente 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 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 ale 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: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatilor, 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 salariatilor, 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de .X., prevede:

“(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

Începând cu data de .X. art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(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;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, operațiunile care constau în preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către acesta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial reprezintă operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv livrări de bunuri cu plată pentru care persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006, prevede:

“(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...)

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Începând cu data de .X., în speță sunt incidente prevederile art.128 alin.8) lit.f) din același act normativ, care prevede:

“(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, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct.7 alin.(3) și alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare pe anul 2006, care precizează:

“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. (...)

*(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.** Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”*

Pe perioada .X., în speță sunt incidente prevederile pct.6 alin.(11) și alin. (12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

“(11) În sensul art.128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) 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.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se

include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”

Prin urmare, potrivit prevederilor în vigoare până la data de .X., bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor sociale nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. Începând cu data de .X., bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor sociale nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5), respectiv pct.6 alin.(11) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii**, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii fiind inclusă la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

Pe perioada .X., sunt în vigoare prevederile pct.6 alin.(14) și alin.(15) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

“(14) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal;

*c) **prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțelege bunurile pe care persoana impozabilă este obligată prin lege să le acorde gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare 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, dacă este cazul. Nu se încadrează în prevederile art. 128 alin. (8)***

lit.f) din Codul fiscal orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, prin lege sau prin hotărâri ale consiliilor locale, 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.

(15) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin.(14) lit. a) și b) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. **Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.** Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.”

Prin HG nr.150 din .X./2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precum și pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, publicată în Monitorul Oficial nr..X., se modifică numerotarea punctelor astfel:

“(15) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol [...];

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat [...].

(16) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin (15) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. În cazul persoanelor impozabile care nu sunt obligate să depună situații financiare anuale conform prevederilor legale, încadrarea în plafoanele prevăzute la alin.(15) se determină pe baza datelor raportate prin declarațiile privind veniturile realizate. **Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.** Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale sau, după caz, declarațiile privind veniturile realizate, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține pe toată perioada verificată legea fiscală prevede că depășirea plafoanelor legale constituit livrare de bunuri cu plată și se colectează taxă pe valoarea adăugată dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei.

În ceea ce privește cheltuielile sociale se reține că, la nivel consolidat, societatea a depășit limita legală de 2% la fondul de salarii prevăzută de lege. Deși societatea a înregistrat cheltuieli sociale nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală, ca urmare a aplicării cotei de 2% la fondul de salarii realizat au constatat diferență de cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

Având în vedere că aceste cheltuieli sociale, din punct de vedere fiscal reprezintă cheltuieli cu deductibilitate limitată respectiv în limita a 2% la fondul de salarii în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia la .X. și la .X. au fost stabilite astfel de cheltuieli nedeductibile fiscal în condițiile în care sucursalele nu sunt persoane juridice cu drept de raportare, acestea fiind stabilite și la nivelul centralei .X. având loc o dublare a acestora nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, la pag.28-29 s-au stabilit cheltuieli sociale nedeductibile la nivel consolidat, respectiv atât centrală cât și sucursale, peste limita legală, în cuantum de .X. lei, cheltuieli care au influențat impozitul pe profit stabilit suplimentar. Stabilirea de astfel de cheltuieli nedeductibile la nivelul celor două sucursale (eventual și alte sucursale) a avut ca efect încunoștințarea organelor de inspecție fiscală cu privire la acest aspect în vederea preluării acestora la nivel consolidat.

De altfel, la pag.12 din Procesul verbal nr..X./2013 încheiat la .X. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. se precizează "*Cheltuielile cu deductibilitate limitată (de analizat la nivelul SC .X.)*".

Ca urmare, nu se poate vorbi despre dublarea acestor cheltuieli la stabilirea impozitului pe profit suplimentar având în vedere că la nivelul sucursalelor aceste cheltuieli nu au generat impozit pe profit fiind preluate și centralizate la nivel consolidat în vederea stabilirii limitei legale de deductibilitate.

De asemenea, se reține că în ambele procese verbale încheiate la cele două sucursale sunt prezentate sinteze ale constatărilor fiscale privind cheltuielile.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, se reține că, urmare a depășirii limitei legale de 2% la fondul de salarii a cheltuielilor sociale, la nivel consolidat, cât și aferent cheltuielilor de această natură considerate de societate ca fiind nedeductibile, s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată.

În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia nu a acordat bunuri salariaților ci ajutoare în bani nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală nu au prezentat la modul concret în ce au constat cheltuielile sociale înregistrate de societate.

Referitor la argumentul conform căruia nu sunt relevante prevederile art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut având în vedere că acest articol este în vigoare pe anul 2006 așa cum s-a menționat în prezenta decizie, începând cu .X. fiind în vigoare art.128 alin.(8) lit.f) din același act normativ.

De asemenea, susținerea conform căreia sintagma “destinații prevăzute de lege” de la pct.6 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal este exemplificată prin “*masa caldă pentru mineri, echipament de protecție, materiale igienico-sanitare acordat obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor*” nu este relevantă având în vedere că pentru bunurile acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege legiuitorul a înțeles să dea exemple de astfel de bunuri formulând “**cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor**” fără să se înțeleagă faptul că doar acestea intră sub imperiul legii fiscale ci, toate operațiunile de acordare de bunuri în mod gratuit pentru care Codul fiscal a impus limite în ceea ce privește deductibilitatea acestora la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentul conform căruia începând cu .X./2010 legea nu mai prevede acordarea de bunuri cu titlu gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege având prevederi doar pentru acțiuni de protocol și sponsorizare, de asemenea, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că normele explicitează prevederile Codului fiscal, iar prevederea ” **Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.**” se regăsește pe toată perioada verificată, implicit la pct.6(15) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare pe perioada .X. și la pct.6(16) din același act normativ, în vigoare pe perioada .X./2011 – .X./2012.

Ca urmare, având în vedere prevederile legale incidente, precum și faptul că societatea nu face dovada că aceste cheltuieli sunt de natura celor care nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane, respectiv sponsorizări, protocol, bunuri pentru care taxa nu a fost dedusă etc., în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în cuantum de .X. lei.

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.2906/2014 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. **pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor sociale peste limita legală în sumă .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

LA NIVELUL SUCURSALELOR

8. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii de transport cu autovehicule închiriate cu/sau fără deservent și cheltuielilor cu închirierea de autoturisme, stabilite la Sucursalele .X., .X., .X., .X. și .X. în sumă de .X. lei [.X. + (.X. + .X.) + .X. + .X. + .X.], precum și TVA în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X. + .X.) aferentă acestor servicii, 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, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor, în condițiile în care sucursalele, fie nu au prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de transport cu autovehicule închiriate cu/sau fără deservent și necesitatea achiziției acestor servicii, fie nu se justifică necesitatea achiziției serviciilor de transport cu autovehicule închiriate cu/sau fără deservent, respectiv a închirierii de autoturisme, în scopul realizării de operațiuni impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: .X. – .X.

În fapt, cele .X. sucursale au înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea serviciilor de transport cu autovehicule închiriate cu/fără deservent, precum și contravaloarea chiriilor pentru autoturisme și au dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, astfel:

.X.a înregistrat facturi de prestări servicii privind transport persoane cu autovehicule închiriate, emise de către SC .X. SA, în calitate de prestator, în baza Contractelor de prestări servicii transport și întreținere drumuri, respectiv contractul nr..X. și contractul nr..X., în sumă totală de .X. lei, **pe perioada .X.,** prin care SC .X. SA se obligă să-i presteze beneficiarului .X. *“Servicii de transport și asigurarea întreținerii drumurilor la centralele din cadrul .X., dezăpezirea drumurilor, degajarea drumurilor în urma prăbușirii anrocamentelor din versanți, căderi de copaci și alte lucrări accidentale”.*

S-a constatat că pentru **cheltuielile în suma de .X. lei** nu sunt justificate prestarile de servicii de transport persoane efectuate zilnic cu autovehiculele ce

au deservit personalul de conducere (directori, șefi serviciu, specialiști IT etc.), facturile de prestări servicii transport persoane cu funcții de conducere prezentând la rubrica "*Denumire produse*" mențiunea "*prestății transport .X.*" și valori preluate din documente conexe denumite "*Situația realizărilor pentru luna cu autovehiculele care au deservit .X. în baza contractelor nr..X. și .X.*", fără ca reprezentanții sucursalei să poată justifica în toate cazurile numărul de km parcurși cu autoturismele respective și dacă deplasările au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere existente la sediul .X..

De asemenea, s-a constatat că, pe perioada verificată, sucursala avea la dispoziție parc auto propriu, cu personal angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată astfel că, nu se accepta la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

Totodată, sucursala nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă, necesitatea și oportunitatea serviciilor de transport persoane prestate la sediul din localitatea .X., nu a putut demonstra în ce scop s-a efectuat transportul persoanelor cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei, precum și dacă aceste prestații de transport persoane au fost destinate operațiunilor taxabile ale .X. astfel că, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

.X. a înregistrat cheltuieli cu servicii de transport cu autoturisme închiriate cu deservent (.X., .X., .X., .X., .X. etc.) care au deservit, în special, personalul din compartimentele funcționale ale sucursalei, în condițiile în care sucursala deținea un număr suficient de autoturisme (.X. autoturisme pe anul .X. din care un .X. locuri, .X. autoturisme pe anul 2008, .X. autoturisme pe anul 2009, .X. autoturisme pe anul 2010, .X. autoturisme pe anul 2011 și .X. autoturisme pe sem..X./2012) în parcul auto propriu, care a fost utilizat conform documentelor prezentate, respectiv Registrul mijloacelor fixe și Registrul numerelor de inventar, F.A.Z-uri și foi de parcurs din care rezultă numărul de Km parcurși, documente pentru combustibil, reparații auto, asigurări auto, servicii de spălare auto etc..

Din explicațiile scrise ale reprezentanților sucursalei cu privire la stabilirea identității persoanelor din compartimentele funcționale deservite de autoturismele închiriate de la .X. S.A., precum și a funcțiilor deținute și atribuțiilor de serviciu ce le revin, precum și devizele postcalcul care fundamentează sub aspect valoric modul de întocmire a facturilor emise de către .X. S.A. nu rezultă identitatea deservenților și a persoanelor deservite, funcțiile deținute persoanelor deservite, destinațiile în ceea ce privește rutele parcurse.

În justificarea necesității și oportunității acestor cheltuieli reprezentând servicii de transport cu autoturisme facturate de către .X. S.A., reprezentanții sucursalei au invocat activitățile de re tehnologizare și mentenanță care au necesitat o activitate intensă de transport a angajaților în șantieră însă, lucrările de re tehnologizare au fost asigurate de către un Consorțiu extern din .X. în calitate de contractant care, potrivit contractului, nu realizează activitatea de re tehnologizare propriu-zisă cu personalul .X. S.A. – .X., acesta fiind instruit

numai pentru exploatarea, întreținerea și repararea instalațiilor și echipamentelor livrate și participarea la efectuarea în bune condiții a probelor preliminare punerii în funcțiune, a punerii în funcțiune și probelor de garanție, operațiuni care nu presupun deplasarea personalului pe șantier.

Prestările de servicii cu autoturisme sunt prevăzute în contractul de prestări servicii nr..X./2005, încheiat între părți, într-un mod indirect și cu titlu general, cu trimitere doar la o anexă în care nu este prevăzut decât bugetul anual alocat, obiectul contractelor de prestări servicii fiind de fapt lucrările de intervenții și reparații planificate și stabilite la începutul fiecărui an calendaristic în funcție de bugetul de venituri și cheltuieli aprobat de .X..

Ca urmare, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de **.X. lei** având în vedere că nu s-a justificat necesitatea acestor cheltuieli și nu s-a acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

De asemenea, s-a constatat că .X.a înregistrat cheltuieli cu chiria de autoturisme în baza unor contract de închiriere, astfel:

- **în anul 2009**-pe lunile .X. și .X., a înregistrat în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..X./2009 încheiat cu Societatea .X. S.A., contravaloarea a două facturi, în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, reprezentând „**cv închiriere .X., luna .X., respectiv .X./ 2009**”. Din analiza Fișei de activități zilnice pentru autovehicule și a foilor de parcurs a rezultat că autoturismul .X. a deservit în mod direct persoana Directorului Sucursalei .X. – .X. sau indirect, prin conducatorul auto, la dispoziția și în directă subordine a Directorului Sucursalei .X. – .X., având ca destinații rutele parcurse între sediul Sucursalei din .X., sediul societății din .X., centralele .X. situate pe râul .X. și sediile altor sucursale în condițiile în care sucursala avea un număr suficient de autoturisme în parcul auto propriu, dintre care autoturismul .X. a deservit în mod direct persoana Directorului Sucursalei .X. – .X. sau indirect prin conducatorul auto la dispoziția și în directă subordine a Directorului Sucursalei .X. – .X., totalizând un număr de .X. km parcurși pe rutele dintre sediul Sucursalei din .X., sediul societății din .X., centralele .X. situate pe râul .X. și sediile altor sucursale. Ca urmare nu s-a justificat necesitatea închirierii autoturismului menționat astfel că, suma de **.X. lei** este nedeductibilă la calculul profitului impozabil, și nu s-a acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

- **în anul 2010** – pe lunile .X.-.X., .X. și .X./și **în anul 2011** - .X., a înregistrat în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..X./2010 încheiat cu Societatea .X., contravaloarea a șase facturi, în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, respectiv a .X. facturi în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei reprezentând „**închiriere autoturism .X. serie motor .X. și autoturism .X. serie motor .X.**”.

Având în vedere că exista un număr suficient de autoturisme aparținând propriului parc auto al .X.spre a fi puse la dispoziția persoanelor cu funcții de conducere, iar prevederile contractului nu fac precizări cu privire la scopul

închirierii autoturismelor, nu se justifică necesitatea acestor cheltuieli astfel că, suma de **.X. lei (.X. + .X.)** este nedeductibilă la calculul profitului impozabil și s-a acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. + .X.)**.

- în sem.**.X./2012**-pe lunile .X.-.X., .X. și .X./ .X.a înregistrat în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..**X./2010** și a Notei de negociere nr..**X./2012** încheiate cu Societatea .X., contravaloarea a șase facturi, în sumă de .X. lei, din care T.V.A. în cuantum de .X. lei, reprezentând „**închiriere autoturism .X. serie motor .X. și autoturism .X. serie motor .X.**”.

Întrucât exista un număr suficient de autoturisme aparținând propriului parc auto al .X.spre a fi puse la dispoziție persoanelor cu funcții de conducere, iar prevederile contractului nu fac precizări cu privire la scopul închirierii autoturismelor, în lipsa unor informații sau precizări în ceea ce privește locația și în a cui răspundere gestionară s-a aflat al doilea autoturism .X., numărul de înmatriculare al acestuia, identitatea și funcția persoanei/persoanelor deservite, destinațiile parcurse și scopul acestora, cheltuielile cu închirierea autoturismelor nu au fundamentare .X. reală, neputându-se proba oportunitatea și necesitatea reală a acestora, astfel că suma de **.X. lei** nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și s-a acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

Per total, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu chiria autoturismelor în cuantum de .X. lei și TVA în cuantum de .X. lei.

.X., în perioada **.X./2010-.X./2012**, a înregistrat cheltuieli cu chiria autoturismelor în sumă de .X. lei în baza Contractului de locațiune de autovehicule nr..**X./2009**. încheiat cu SC **.X. SA** pentru închirierea unui autoturism marca .X. pe o perioadă de 36 de luni de la data semnării contractului până la data de .X./2012, în condițiile în care parcul auto propriu a fost compus din .X. autovehicule. Din situația repartizării autoutovehiculelor pe utilizatori a rezultat ca autoturismul închiriat a fost repartizat directorului de sucursală deși a existat, în fiecare an, un număr de .X. autoturisme la dispoziția personalului sucursalei, celelalte fiind repartizate directorilor adjuncți și secțiilor de exploatare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **.X. lei este nedeductibilă fiscal** și nu au acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

.X.a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii privind transport persoane și bunuri, emise de către SC **.X. SA**, în calitate de prestator, în baza unor contracte de prestări servicii/ execuție de lucrări de intervenții, întreținere și reparații, **precum și efectuarea de servicii către beneficiar cu mijloace de transport auto, autospeciale și utilaje tehnologice proprii sau închiriate de către executant.**

Facturile de prestări servicii de transport emise de SC .X. SA, în perioada .X., au fost evidențiate în contul .X. "*cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane*". Organele de inspecție fiscală au constatat că din suma totală de .X. lei (exclusiv TVA) reprezentând total prestări servicii transport persoane/bunuri cu autovehicule închiriate cu/fără deservent, facturate de către SC .X. SA **suma de .X. lei reprezintă prestări de servicii transport persoane, efectuate cu autovehiculele ce au deservit personalul de conducere** (directori, șefi serviciu, personal IT etc.) **de la sediul Sucursalei .X.** (excluzând personalul de la secțiile de exploatare de la punctele de lucru), care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât:

- sucursala avea la dispoziție parc auto propriu, cu personal angajat (nr mediu/an de .X. conducători auto) cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, ce au stat, în permanență, la dispoziția persoanelor cu funcții de conducere (director general, director tehnic, director economic, sefi servicii, sefi birou, personal administrativ IT, etc.);

- sucursala deținea în patrimoniu, pe perioada verificată, un număr de 14 autovehicule (.X. autoturisme: .X., .X., .X., .X., .X., microbuze pentru transport persoane, autoutilitare transport mixt -.X., .X. și .X.) ce deserveau, atât personal cu funcții de conducere, cât și personalul .X. al .X., așa cum rezultă din foile de parcurs, fișele de transport și fișele de activitate zilnică pentru autovehicule, fapt pentru care nu se justifică cheltuielile înregistrate pentru transportul de persoane cu autoturisme puse la dispoziția personalului de conducere și a personalului .X. din cadrul .X. de către SC .X. SA. Personalul menționat nu a utilizat aceste autoturisme după un program de activitate fix, așa cum rezultă din foile de parcurs și FAZ-urile întocmite pentru acestea;

- sucursala nu poate justifica cu documente necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii de transport pentru persoane cu funcții de conducere aflate în sediul sucursalei din .X.;

- documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu prestațiile de transport pentru aceste persoane (foi de parcurs, fișe de transport, fișe de activitate zilnică pentru autovehicule) nu conțin în toate cazurile informații cu privire la numărul de km parcurși cu autoturismele respective, scopul deplasărilor nu justifică dacă au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei .X., semnăturile pentru confirmarea persoanelor transportate (fișele de transport conțin o singură semnătură pentru confirmarea persoanelor transportate, deși în acestea sunt nominalizate mai multe persoane), nu confirmă starea tehnică a autoturismelor-kilometraj plecare și sosire etc.

Justificarea scrisă potrivit căreia autoturismele proprii ce deserveau conducerea operativă și serviciile de specialitate ale .X. erau insuficiente și nu făceau față necesităților de transport, iar persoanele ce au avut la dispoziție mijloace de transport se stabileau în funcție de necesitățile curente, sarcinile de serviciu și problemele pe care le aveau de rezolvat diverse persoane, conform Contractului Colectiv de Muncă și a notelor comune administrație-sindicat nu a fost admisă de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, nu s-a acceptat la deducere la calculul profitului impozabil **cheltuielile în cuantum de .X. lei și nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

.X.a înregistrat, în perioada .X. – .X., facturi de prestari “servicii transport cu autoturism de teren .X.” emise de către SC .X. SA, în baza Contractului de prestări servicii nr...X. având la bază Referatul nr..X., Oferta nr..X. și Nota de negociere nr..X..

În Referatul de necesitate nr..X. întocmit de .X., se menționează ca necesară închirierea unui autoturism cu șofer de la SC .X. SA pentru transportul directorului adjunct tehnic de producție pe ruta .X.-X.-X..

Organele de inspectie fiscală au constatat că suma de .X. lei nu se justifică având în vedere că .X.avea la dispoziție, in perioada .X., mijloace de transport proprii, iar din foile de parcurs întocmite de către SC .X. SA .X. pentru deplasările cu mijlocul de transport autoturism .X., pentru perioada ..X. - .X., rezultă că autoturismul a stat la dispoziția directorului tehnic al .X.între 8-15 ore zilnic având efectuate curse zilnice pe ruta .X.-X.și retur, iar în unele zile și curse la punctele de lucru ale .X..

S-a constatat că sucursala nu justifică necesitatea închirierii unui autoturism cu deservent pentru persoana cu funcții de conducere respectiv director adj. tehnic în condițiile în care avea la dispoziție parc auto propriu, cu personal angajat (conducatori auto) cu contract de munca pe perioada nedeterminata, iar din luna .X./ .X. s-a găsit solutia de a aloca directorului tehnic adjunct un mijloc de transport din patrimoniul sucursalei (autoturism .X., nr. inventar .X.), cu toate ca nu a avut alte intrari de autoturisme astfel că, **nu s-a acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei .**

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:

“(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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X. – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit pct.45 alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X. – .X./ .X.:

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

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

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

c) să nu depășească perioada prevăzută la [art. 147¹](#) alin. (2) din Codul fiscal.”

Pct.45 alin.(4) devine pct.45 alin.(2), cu același conținut, conform HG nr..X. 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.

La data de .X./2009, prin HG nr..X. din .X./2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.45 alin.(2) se modifică în în sensul:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”, fiind în vigoare pe perioada verificată.

Conform 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 prezentarea unui document justificativ, în speță factura completată cu datele cerute de lege și 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.

În ceea ce privește serviciile de transport cu autoturisme închiriate cu /fără deservent ce au deservit personalul de conducere, respectiv directori, șefi serviciu, specialiști IT etc. se reține că, din documentele prezentate la inspecția fiscală, rezultă următoarele:

- **în cazul .X.-** din suma totală de .X. lei, fără TVA, reprezentând total prestări servicii transport persoane cu autovehicule închiriate cu deservent, facturate de SC .X. SA pentru perioada .X.-X./ 2012, nu a fost acceptată la deducere suma de .X. lei având în vedere că nu sunt justificate prestarile de servicii transport persoane efectuate zilnic cu autovehiculele ce au deservit personalul de conducere (directori, șefi serviciu, specialiști IT etc.). Astfel, facturile de prestări servicii transport persoane cu funcții de conducere, la rubrica “Denumire produse” au mențiunea “*prestății transport .X.*” și valori preluate din documente conexe denumite “*Situația realizărilor pentru luna cu autovehiculele care au deservit .X. in baza contractelor nr..X. si .X.*”, fără sa se justifice numărul de kilometri parcurși și nici dacă deplasările au fost efectuate în scopul atribuțiilor de serviciu sau în scopuri personale;

- **în cazul .X.–** din adresa nr..X./2013 înaintată de către Compartimentul .X. din cadrul sucursalei către reprezentanții acesteia, rezultă tabele cu informații asemănătoare celor din comenzi și devizele postcalcul, referitoare la numărul orelor de lucru facturate și a kilometrilor parcurși, numerele de înmatriculare ale autoturismelor închiriate și compartimentele deservite, **o parte din aceste tabelele conținând informații care se referă la o dată ulterioară intervalului de timp când au fost facturate serviciile de transport** (cea mai mare parte a acestor servicii au fost facturate în intervalul .X.), neavând menționată data de întocmire a acestora, identitatea și semnăura persoanei care le-a întocmit, iar simpla enumerare cu titlu general doar a compartimentelor funcționale și a funcțiilor deținute nu este suficientă pentru justificarea acestor cheltuieli. De asemenea, comenzile și devizele postcalcul care fundamentează modul de întocmire al facturilor nu justifică numărul de km parcurși cu autoturismele închiriate și nici dacă deplasările au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere, iar F.A.Z - urile și foile de parcurs analizate denotă că autoturismele

apartinând propriului parc auto al Sucursalei .X. au fost conduse de angajați, deservind atât personalul din conducere, cât și cel din compartimentele funcționale și rețehnologizare, precum și de șefi de secție, ingineri, economiști etc. și în ceea ce privește rutele parcurse, din punctul de vedere al destinației sunt asemănătoare cu cele parcurse de autoturismele puse la dispoziția personalului .X. S.A. .X.-Sucursala .X. de către .X. S.A.;

- **în cazul .X.** documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu prestațiile de transport pentru aceste persoane (foi de parcurs, fișe de transport, fișe de activitate zilnică pentru autovehicule) nu conțin în toate cazurile informații cu privire la numărul de km parcurși cu autoturismele respective, scopul deplasărilor, nu justifică dacă au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere existente la sediul sucursalei .X., semnăturile pentru confirmarea persoanelor transportate (fișele de transport conțin o singură semnătură pentru confirmarea persoanelor transportate, deși în acestea sunt nominalizate mai multe persoane), nu confirmă starea tehnică a autoturismelor-kilometraj plecare și sosire etc..

- **în cazul .X.** prestările de servicii de transport persoane cu autoturismul închiriat .X. de la SC .X. SA au fost înregistrate în baza facturilor însoțite de deviz postcalcul și centralizatorul km. efectuați/echivalenți, facturile având înscrise valori preluate din documente conexe, cu denumirea *"Devize postcalcul conform contractului .X.; servicii de transport cu autoturism de teren .X. pe luna ..."* și *"Centralizator luna ... pe zile , cu nr. km. echivalenți/ efectivi, si ore."* Din foile de parcurs întocmite de SC .X. SA .X. pentru deplasările cu mijlocul de transport autoturism .X. pentru perioada ..X. reiese că acesta a stat la dispoziția directorului tehnic al sucursalei .X. între 8-15 ore zilnic având efectuate curse zilnice pe ruta SC .X. SA .X.-Sucursala .X. și retur, iar în unele zile și curse la punctele de lucru ale .X. în condițiile în care din Referatul de necesitate nr..X. reiese că închirierea autoturismului s-a efectuat pentru transportul directorului adjunct tehnic de producție pe ruta .X.-.X.-.X..

Față de cele prezentate se reține că documentele prezentate nu conțin în toate cazurile informații cu privire la numărul de km parcurși cu autoturismele închiriate cu/fără deservent respective, nu justifică dacă deplasările au fost efectuate în interes personal sau în scopul îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de către persoanele cu funcții de conducere, nu au toate semnăturile pentru confirmarea persoanelor transportate (fișele de transport conțin o singură semnătură pentru confirmarea persoanelor transportate, deși în acestea sunt nominalizate mai multe persoane), nu confirmă starea tehnică a autoturismelor-kilometraj plecare și sosire etc., iar în cazul .X. inu confirmă că deplasările au fost efectuate pe ruta .X.-.X.-.X. așa cum se menționează în referatul de necesitate ci, justifică curse zilnice pe ruta SC .X. SA .X.-Sucursala .X. și retur, iar în unele zile și curse la punctele de lucru ale .X..

De asemenea, se reține că în toate cazurile sucursalele nu justifică necesitatea închirierii autoturismelor cu/fără deservent având în vedere că deținea parc auto propriu cu un număr suficient de autoturisme la dispoziția

persoanelor de conducere ale sucursalelor, precum și personal deservent angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, prezentate în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, sucursalele angajând cheltuieli suplimentare cu închirierea autoturismelor puse la dispoziția personalului de conducere. Se reține și aspectul conform căruia în cazul .X., din luna .X./ .X. s-a alocat directorului tehnic adjunct un mijloc de transport din patrimoniul sucursalei (autoturism .X., nr. inventar .X.), cu toate sucursala nu a avut alte intrări de autoturisme în patrimoniu.

În ceea ce privește cheltuielile cu chiria autoturismelor, se rețin următoarele:

- .X.a închiriat în baza contractului de locațiune încheiate cu SC .X. S.A. autoturismele .X. pentru deservirea directorului sucursalei în condițiile în care din documente a rezultat că autoturismul .X. înmatriculat sub numărul .X., aparținând propriului parc auto, având atribuit în Registrul mijloacelor fixe și Registrul numerelor de inventar, numărul .X., serie sașiu .X., a deservit în mod direct persoana Directorului Sucursalei sau indirect prin conducatorul auto la dispoziția și în directa subordine a Directorului Sucursalei, totalizând un număr de .X. km parcurși pe rutele dintre sediul Sucursalei din .X., sediul societății din .X., centralele .X. situate pe râul .X. și sediile altor sucursale.

De asemenea, sucursala a închiriat, în baza contractului de locațiune încheiat cu SC .X. SA .X., două autoturisme .X., serie motor .X. și serie motor .X., dintre care unul a deservit, direct și indirect, Directorul Sucursalei, în condițiile în care autoutilitara .X. din parcul auto propriu a deservit, direct și indirect persoanei Directorului Sucursalei, rutele parcurse de acesta fiind identice cu cele parcurse unul dintre autoturismele .X. închiriate. În ce privește al doilea autoturism .X. nu au fost prezentate documente din care să reiasă numărul de înmatriculare, rutele parcurse etc.;

- .X.a închiriat în baza contractul de locatiune de autovehicule încheiat cu SC .X. SA un autoturism marca .X., repartizat directorului de sucursală deși sucursala deținea autoturisme la dispoziția personalului.

Astfel, se reține că nu se justifică cheltuielile cu chiria achitată de cele două sucursale pentru închirierea de autoturisme pentru deservirea dorectorului general al sucursalei în condițiile în care fiecare dintre acestea deținea în parcul auto propriu un număr suficient de autoturisme precum și deservenți anagjați cu contract de muncă permanent, care deservesc directorul sucursalei, precum și celelalte persoane de conducere.

Ca urmare, documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă și nici necesitatea achiziționării unor astfel de servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de prestatori, respectiv de locatori, așa cum s-a analizat mai sus, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă

a serviciilor de transport cu autoturismele închiriate cu/fără deservent și nici necesitatea achiziționării unor astfel de servicii, respectiv necesitatea închirierii de autoturisme, în scopul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care sucursalele dețineau parc auto propriu cu un număr suficient de autoturisme la dispoziția personalului de conducere a sucursalelor, inclusiv cu personal deservent angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată.

Ca urmare, întrucât prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată impun îndeplinirea celor două condiții, respectiv deținerea unei facturi și achiziția de servicii sau bunuri să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile, prezentarea doar a facturilor, a contractelor și a altor documente care nu conțin toate informațiile necesare în justificarea prestării efective a serviciilor în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv care să justifice închirierea de autoturisme suplimentare ce să deservească personalul de conducere al sucursalelor nu este îndeplinită condiția privind achiziția de servicii și închirierea de bunuri în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În consecință, nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege în mod legal organle de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor serviciilor de transport cu autoturisme cu/fără deservent, respectiv închirierilor de autoturisme suplimentare pentru deservirea personalului de conducere al sucursalelor.

Mai mult, 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, respectiv care a închiriat bunurile**, astfel că nu se poate reține argumentul contestatarii potrivit căruia au fost încălcate prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală analizând toate documentele prezentate la inspecția fiscală concluziile asupra acestora fiind prezentate în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Conform celor prezentate și în temeiul 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile de transport cu autoturisme închiriate cu /fără deservent ce au deservit personalul de conducere, precum și cheltuielile cu chiria achitată ca urmare a închirierii de autoturisme și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru nu s-a acordat dreptul de deducere.

9. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de spălare autoturisme în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, stabilite la .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, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care sucursala nu prezintă documente care să justifice că serviciile de spălare autovehicule au fost prestate pentru autovehicule din parcul auto propriu, respectiv că au fost prestate în scopul operațiunilor impozabile, aducătoare de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalei.

Perioada verificată: .X..

În fapt, sucursala a înregistrat cheltuieli cu servicii de spălare autovehicule în sumă .X. lei, pe anul 2010 și în sumă de .X. lei pe anul 2011 în baza a .X. facturi emise de SC .X. S.R.L. fără a fi posibilă stabilirea identității acestora. Totodată, în baza aceluiași facturi sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe anul 2010 și în sumă de .X. lei pe anul 2011.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu aceste servicii și nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi.

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:

“(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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X./2010 – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

b) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”, fiind în vigoare pe perioada verificată.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, 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 prezentarea unui document justificativ, în speță factura completată cu datele cerute de lege și 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.

Se reține că atât timp cât sucursala nu a prezentat documente din care să reiasă că serviciile de spălare autovehicule au fost efectuate pentru autovehiculele din parcul auto propriu nu se poate stabili dacă aceste prestări de servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor impozabile desfășurate de sucursală, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, simpla prezentare a facturilor nu este suficientă pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii persoana impozabilă având obligația să facă dovada că acestea au fost achiziționate în vederea desfășurării în bune condiții a activității economice, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, **în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** se reține că potrivit legii fiscale, agenții economic trebuie să facă dovada îndeplinirii cumulative a două condiții, respectiv prezentarea unei facturi în original și să justifice că achiziția serviciilor s-a efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile.

Or, în cazul în speță, atât timp cât sucursala nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile de spălare autovehicule au fost efectuate la autovehicule din parcul auto propriu nu se face dovada că aceste servicii au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare a celor prezentate și în temeiul 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile de spălare autovehicule și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

10. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de dezăpezire și combaterea poleiului în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.) și TVA aferentă în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.), stabilite la .X., .X.și .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, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care, fie nu s-au prezentat documente, fie documentele prezintă omisiuni și elemente necorelate pentru justificarea elementelor din devizele de postacalcul și borderourile centralizatoare și a informațiilor din procesele verbale de constatare și procesele verbale de recepție ce au stat la baza emiterii facturilor, care să justifice că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor impozabile, aducătoare de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalei.

Perioada verificată: .X. – .X..

În fapt, în perioada .X. – .X., .X., .X.și .X.au înregistrat cheltuieli cu servicii de dezăpezire și combaterea poleiului și au dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, astfel:

.X., în perioada .X., a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de SC .X. S.A. reprezentând contravaloarea **lucrărilor de natura dezăpezirilor**, informațiile privind quantumul fiecărei lucrări și locația fiind prezentate într-o situație centralizatoare.

Din analiza **devizelor postcalcul** ce fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor a rezultat că au fost facturate lucrări specifice cu utilaje cu deservent de dezăpezire a drumurilor de acces către Centralele .X. de pe Râul .X. care au o slabă fundamentare materială în susținerea prestării efective a acestor lucrări comparativ cu celelalte lucrări de intervenții și reparații ce fac obiectul aceluiși contract încheiat între părți. Aceste lucrări sunt fundamentate cu comenzi, devize postcalcul, rapoarte pe schimb și facturi emise de SC .X. SA, care prezintă o serie de omisiuni, elemente stereotipe și necorelative, astfel:

Elementele din devizele postcalcul sunt asemănătoare, atât sub raportul componenței costurilor, cât și al valorilor, în sensul că locațiile sunt deservite de același utilaj cu un număr de ore de funcționare identic în majoritatea situațiilor.

Conform prevederilor caietelor de sarcini și buletinelor meteo pentru locațiile .X., .X. , .X. , .X. , .X. , .X. și .X. , nu au fost înregistrate decât 7, respectiv 10 zile cu strat de zăpadă depășind grosimea de 15 cm, în lună, cărora nu le poate reveni în mod automat același număr de servicii de dezăpezire pe motiv că grosimea stratului de zăpadă, pe întreg intervalul de timp facturat, era cuprinsă între 15 cm – 30 cm astfel că, pentru fiecare din lunile de iarnă în care s-au facturat servicii de dezăpezire, nu se impuneau decât una sau în mod excepțional două operațiuni de dezăpezire a suprafețelor de lucru, ceea ce înseamnă un număr nesemnificativ de ore funcționare utilaj comparativ cu numărul de ore funcționare utilaj facturate.

De asemenea, s-a constatat că **nu s-au ținut în registre numerotate și ștampilate**, conform art.33 din Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011, iar din documente, respectiv referat de necesitate, factură, comanda, deviz prestări utilaje și raportul pe schimb a rezultat că lucrarea de dezăpezire a drumului de acces la .X. nu a fost realizată de către personalul SC .X. SA ci, de către proprii angajați ai sucursalei, în speță cei de la .X. și cu utilajul cu deservent al Primăriei .X. .

Totodată, din analiza trendului acestor servicii facturate în intervalul anilor 2009 (lunile .X. și .X.), 2010 (lunile .X. și .X.), respectiv 2012 (lunile .X. și .X.) s-a constatat că volumul cheltuielilor cu dezăpezirea a crescut semnificativ într-un interval de timp relativ scurt, deși locațiile sunt identice din punct de vedere al suprafeței deservite și intervalele de timp necesare defășurării lucrărilor asemănătoare din punct de vedere calendaristic, iar în privința numărului de ore funcționare utilaj, s-a constatat că este inegal distribuit.

Sub aspect valoric, serviciile cu dezăpezirea drumurilor de acces facturate de SC .X. SA în .X. însumează .X. lei, comparativ cu cele facturate în luna precedentă .X./2012 în suma de doar .X. lei, depășind de aproape 4 ori numărul de ore efective din cadrul lunilor calendaristice menționate, iar în ipoteza funcționării continue a utilajelor 24 ore pe zi timp de aproximativ 42 zile, pe langa faptul că o astfel de operațiune ar fi extrem de costisitoare și implicit lipsită de finalitate economică, din punct de vedere tehnic este nerealizabilă și nefundamentată documentar.

Ca urmare, s-a constatat că nu se justifică prestarea efectivă a acestor servicii astfel că, nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, în consecință, nu s-a acceptat la deducere la calculul profitului impozabil suma de .X. lei și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

.X., în perioada .X., a înregistrat cheltuieli **cu lucrări de dezăpezire și combaterea poleiului**, facturate de SC .X. SA la obiectivele .X. și .X. – colonia .X., iar pentru obiectivul *“Drum de acces spre obiectivele .X. și baraj .X., pe porțiunea cuprinsă între intersecția cu drumul de acces spre sediul ecluza .X. (plecând de la .X.) până la intersecția cu drumul județean .X.”* având lungimea de .X. metri și lățimea de .X. metri, lucrările au fost facturate de SC .X. SRL în calitate de subcontractant al SC .X. SA.

Lucrările de dezăpezire și combaterea poleiului pentru obiectivul .X. s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzii nr..X./2009, în valoarea totală de .X. lei.

Din analiza anexei la situațiile privind cantitățile de servicii executate în luna .X./2009 întocmite în baza proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor s-a constatat că facturile au fost emise înaintea întocmirii și acceptării la plată a borderourilor centralizatoare privind situațiile de plată și chiar a întocmirii proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor (în luna .X./2009, .X./2010).

În ceea ce privește întocmirea **devizelor postcalcul**, respectiv a listelor cuprinzând consumurile cu mâna de lucru, consumurile privind transporturile, cantitățile de lucrări, a numărului de ore de funcționare a utilajelor, a recapitulațiilor cu cheltuielile directe, alte cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și cota de profit, **s-a constatat ca acestea nu au la bază documente justificative** din care să rezulte orele de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente din care să se identifice utilajele folosite la lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezăpezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului.

Acest fapt este confirmat de Nota explicativă dată de reprezentantul sucursalei, solicitată cu adresa nr..X./2013, care precizează că aceste lucrări au fost negociate ca proces tehnologic și nu presupune întocmirea fișei activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru activitatea de transport și foi colective de prezență.

Ca urmare, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu acestea servicii.

Pentru perioada .X., lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzilor nr..X./2012 și nr..X./2010.

La baza întocmirii facturilor emise de SC .X. SA pe perioada .X. privind lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au stat **borderourile centralizatoare acceptate la plată** de beneficiar respectiv Sucursala .X. .X. SA, **pentru capitolul de lucrari „curățare manuală”, înscris în borderourile centralizatoare, nu s-au întocmit și prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor**, respectiv foi colective de prezență sau alte documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în operațiunile de curățare manuală a zăpezii, precum și orele și zilele în care s-a efectuat curățarea manuală a zăpezii.

Întrucât, singurul document întocmit și prezentat pentru justificarea cheltuielilor cu operațiunea de curățare manuală a zăpezii îl reprezintă **„procesul verbal de recepție calitativă”**, nu se poate face dovada prestării efective a lucrărilor de curățare manuală a zăpezii. **Prin neîntocmirea și neprezentarea de documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în efectuarea lucrărilor, orele și zilele efectiv lucrate, cantitățile de lucrări efectuate nu se poate justifica prestarea efectivă acestor operațiuni**, fapt pentru care cheltuielile cu lucrările de curățare manuală a zăpezii în sumă de **.X. lei** reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La obiectivul .X., în perioada .X., lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, în baza Comenzii nr..X., în valoarea totală de .X. lei.

Din analiza anexei la situațiile privind cantitățile de servicii executate în luna .X./2009 întocmite în baza proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor s-a constatat că facturile au fost emise înaintea întocmirii și acceptării la plată a borderourilor centralizatoare privind situațiile de plată și chiar a întocmirii proceselor verbale de recepție calitativă a lucrărilor (în luna .X./2010).

În ceea ce privește întocmirea **devizelor postcalcul de preț**, respectiv a listelor cuprinzând consumurile cu mâna de lucru, consumurile privind transporturile, cantitățile de lucrări, a numărului de ore de funcționare a utilajelor, a recapitulațiilor cu cheltuielile directe, alte cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și cota de profit, **s-a constatat ca acestea nu au la bază documente justificative** din care să rezulte orele de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente prin care să fie identificate utilajele folosite la lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezăpezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului, astfel că, în temeiul art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu acestea servicii în sumă de **.X. lei** .

Pentru perioada .X., lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului s-au efectuat de SC .X. SA, la baza întocmirii facturilor au stat **borderourile centralizatoare acceptate la plată** de beneficiar respectiv Sucursala .X. .X. SA, **pentru capitolul de lucrari „curățare manuală”, înscris în borderourile centralizatoare, nu s-au întocmit și prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor,** respectiv foi colective de prezență sau alte documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în operațiunile de curățare manuală a zăpezii, precum și orele și zilele în care s-a efectuat curățarea manuală a zăpezii.

De asemenea, nu au fost prezentate situații de lucrări, situații privind cantitățile de servicii executate, pontajul pentru serviciul respectiv confirmat de beneficiar, acte de calitate pentru materialele/echipamentele folosite, proces verbal de recepție și, întrucât, singurul document întocmit și prezentat pentru justificarea cheltuielilor cu operațiunea de curățare manuală a zăpezii îl reprezintă **„procesul verbal de recepție calitativă”,** nu se poate face dovada prestării efective a lucrărilor de curățare manuală a zăpezii. **Prin neîntocmirea și neprezentarea de documente justificative din care să rezulte personalul muncitor angrenat în efectuarea lucrărilor, orele și zilele efectiv lucrate, cantitățile de lucrări efectuate nu se poate justifica prestarea efectivă acestor operațiuni,** astfel că nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu lucrările de curățare manuală a zăpezii în sumă de **.X. lei** conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește lucrările de dezapezire drum acces de la ecluza .X. la intersecția cu drumul județean .X. – .X., pe perioada .X., lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au fost facturate de SC .X. SRL către SC .X. SA și refacturate de SC .X. SA către Sucursala .X. .X..

În ceea ce privește întocmirea **devizelor postcalcul, s-a constatat ca acestea nu au la bază documente justificative** din care să rezulte orele de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente prin care să fie identificate utilajele folosite la lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului, numărul de ore de funcționare a acestora, deservenții utilajelor și personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezăpezire și înlăturare a poleiului, în scopul justificării prestării efective a lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului.

Deasemenea, nu s-au întocmit registre numerotate și ștampilate.

Întrucât nu s-au întocmit și prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a lucrărilor de dezăpezire și înlăturare a poleiului nu se pot justifica elementele care au stat la baza întocmirii situațiilor privind cantitățile de servicii executate, a borderourilor centralizatoare și a facturilor întocmite în baza acestora, respectiv utilajele folosite, numărul de ore de funcționare, kilometri parcurși, deservenții utilajelor, numărul de ore lucrate de personalul angrenat în lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului, pentru a se determina numărul

operatiunilor efectuate privind curățarea mecanică și/sau manuală a zăpezii, numărul operațiunilor efectuate pentru înlăturarea poleiului, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada .X. lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au fost facturate de SC .X. SRL fără sa fie efectuate solicitari de către SC .X. SA pentru subcontractarea lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului, nefiind astfel respectate prevederile art.16 din contractul nr.5/2010.

Deasemenea, nu au fost respectate prevederile art.64 din OG nr.43/1997 privind regimul drumurilor, respectiv nu s-a ținut cont de normele tehnice cuprinse în Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011, nefiind întocmite registre numerotate și ștampilate.

În ceea ce privește efectuarea lucrărilor de combatere a poleiului, din documentele prezentate s-a constatat că au fost utilizate utilaje „.X.”, care nu pot efectua raspândirea materialului antiderapant, nefiind dotate cu raspânditor de material antiderapant, așa cum se prevede la art.27 din Normativul privind prevenirea și combaterea înzăpezirii drumurilor publice, indicativ .X..

Din documentele prezentate, respectiv **fișa de activitate zilnică a utilajului și foi colective de prezență**, nu rezultă că lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului au fost efectuate de SC .X. SRL, nefiind identificate elemente din care să rezulte proprietarul utilajelor, respectiv numerele de identificare (înregistrare/înmatriculare) a utilajelor folosite și numărul acestora, angajatorul persoanelor angrenate în lucrările de combatere a poleiului și baza legală prin care SC .X. SA a subcontractat lucrările.

Conform constatărilor din procesul verbal încheiat la SC .X. SA la data de .X./2013 nu se justifică înregistrarea cheltuielilor cu lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului în evidența SC .X. SA întrucât nu s-a făcut dovada prestării efective a lucrărilor de către SC .X. SRL, cu documente justificative.

Ca urmare, nu s-au justificat cu documente cheltuielile în sumă totală de .X. lei, astfel că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sintetizând cele constatate cu privire la lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului pe perioada .X., la cele trei obiective, respectiv .X., .X. și Drum acces de la ecluza .X. la intersecția cu drumul județean .X. – .X., au rezultat cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în suma totală de **.X. lei** și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

.X.a înregistrat, în perioada .X. – .X./ 2012, cheltuieli cu lucrările de dezăpezire și combatere a poleiului în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu SC .X. SA .X., cât și a convenției nr..X. respectiv contractului de prestări servicii nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SRL .X., județul .X..

În ceea ce privește contractele încheiate de .X.cu prestatorul SC .X. SA .X., executarea lucrărilor s-a efectuat de către subcontractanți ai acestuia.

Conform Procesului verbal nr..X./2013, încheiat la SC .X. SA .X., având ca obiectiv verificarea ansamblului operațiunilor de natura serviciilor de natura dezăpezirilor și combaterea poleiului facturate de către SC .X. SRL, în calitate de subcontractant, s-au constatat următoarele:

- în urma analizei documentatiei solicitate și în special a devizelor postcalcul ce fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor emise de către SC .X. SA .X. reprezentând contravaloare servicii dezăpezire și degajare drumuri acces, rezultă că aceleși elemente de cost din **devizele postcalcul emise de .X. SRL** către SC .X. SA, respectiv costul materialelor antiderapante (nisip și sare) și al transportului acestora, contravaloarea numărului de ore în așteptare și acționare utilaje, precum și manopera muncitorilor le este adăugată doar o cota beneficiu de 5% și această structură de costuri care compune calculația devizelor postcalcul emise este facturată de SC .X. Sucursala .X. SA către .X.;

- în urma analizei ansamblului operațiunilor de natura serviciilor de dezapezire facturate de către SC .X. S.R.L. către SC .X. Sucursala .X. SA și refacturate .X., în calitate de beneficiar și a documentatiei prezentate în vederea justificării prestării efective a acestor servicii a rezultat o slabă fundamentare materială a înregistrării acestor cheltuieli în evidența contabilă a SC .X. SA, precum și prezența în documente a unor omisiuni și elemente necorelate, lipsa precizărilor suplimentare și a documentelor solicitate conduc la concluzia că serviciile de dezăpezire și combaterea poleiului a drumurilor de acces nu au fost prestate de către SC .X. S.R.L. în volumul fizic și valoric descris în documentele emise de către SC .X. S.R.L..

În ceea ce privește documentele justificative care au stat la baza facturării lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului a drumurilor de acces de către SC .X. Sucursala .X. SA, s-a constatat că aceasta **deține ca anexă la facturile emise de prestator devize privind realizarea lucrărilor de dezăpezire și combatere a poleiului a drumurilor de acces, procese verbale de constatare și procese verbale de recepție a lucrărilor.**

Referitor la prestările de servicii constând în lucrări de dezăpezire și combatere a poleiului facturate de SC .X. SA (lucrări executate de subcontractantul acestuia, respectiv SC .X. SRL) în perioada .X., prin notele explicative date de persoanele desemnate s-a precizat că documentele care justifică efectuarea acestor lucrări sunt Proces verbal de constatare și proces verbal de recepție la finalizarea lucrării, din analiza acestora rezultând că, parțial sunt semnate și însușite de reprezentantul beneficiarului Sucursala .X. .X. și reprezentantul executantului lucrării (subcontractant).

De asemenea, din Procesul verbal nr..X./2013, întocmit de organele de inspecție fiscală la SC .X. SA a rezultat că:

- nu a fost posibilă stabilirea numărului personalului deservent angrenat în realizarea lucrărilor amintite, nominalizarea calificării profesionale și identitatea

fiecărei persoane, precum și dacă respectivele persoane sunt angajații proprii ai SC .X. S.R.L.;

-conform nomenclatorului lucrărilor din caietului de sarcini, în vederea asigurării condițiilor optime de intervenție se impunea necesitatea ca executantul de servicii de intervenție pe timp de iarnă, să depună la lansarea ofertei o listă cu utilajele de acțiune specifică pe timp de iarnă din dotarea proprie sau rezultate pe baza unui contract ferm cu o societate deținătoare de acest tip de utilaje, **fără să fie prezentată lista solicitată cu utilajele de acțiune specifică pe timp de iarnă** și nu a fost posibilă stabilirea dacă utilajele de dezăpezire în intervalul de timp .X., .X. și .X., respectiv .X., au fost dotate corespunzător, având revizia tehnică la zi și asigurare auto obligatorie, în situația în care aceasta constituie obligație a prestatorului în vederea asigurării condițiilor de execuție, conform indicațiilor Caietului de sarcini;

- nu a fost posibilă stabilirea identității proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor antiderapante, numerele de înmatriculare ale acestora și identitatea personalului deservent, care în mod normal se regăsesc în Registrul de poartă, dacă încărcarea materialelor antiderapante în mașini s-a realizat mecanic sau manual, de către cine s-a realizat și câte persoane au deservit această operațiune, dacă prețul produselor de balastieră loco producător au fost avizate de Oficiul Concurenței și nu au fost prezentate foile de parcurs ale acestor mijloace de transport strict pentru aceste lucrări;

- nu a fost posibilă precizarea punctuală și concisă a locațiilor unde au fost descărcate și depozitate materialele antiderapante, precum și distanțele de la locurile de depozitare la drumurile de acces deservite, având în vedere că punctele de descărcare a materialelor antiderapante trebuiau precizate de furnizor cu adresa exactă, precum și faptul că recepția se efectuează de către achizitor la nivelul bazei de dezăpezire sau a punctului de sprijin;

- nu s-au prezentat certificatele de calitate sau declarațiile de conformitate a calitatii, precum și rapoarte de încercări emise de furnizor care trebuiau să însoțească materialele antiderapante, buletinele de analiză care certifica achiziția de material antiderapant concasat, cu granulozitate 0 – 8 cu sortul 0 - 1 sub 10% așa cum prevăd normele tehnice, funcția și identitatea persoanei/persoanelor care au fost direct implicate în procesul de gestionare a materialelor antiderapante. S-a constatat că informațiile din **procesele verbale de constatare**, care constituie documente care justifică și dovedesc lucrările prestate, prezintă o serie de elemente stereotipe și necorelative într-un interval determinat de timp în sensul că deși s-au efectuat lucrări de dezăpezire înălțimea stratului de zăpadă s-a menținut în mod constant, zilnic la aceleași cote;

- procesele verbale de recepție calitativă încheiate zilnic între beneficiar, contractor și executant, **deși în multe alte situații omit precizarea suprafeței degajate**, confirmă că lucrările sunt de bună calitate, iar în urma intervenției drumul de acces a fost redat circulației pe ambele sensuri și se poate circula în condiții normale, rezultând că în intervalele de timp respective, drumul era zilnic

blocat traficului și tot zilnic se debloca și asta timp de una – doua săptămâni, aspect asupra caruia nu au fost aduse lamuriri rezonabile suplimentare;

- în ceea ce privește situația prestărilor de servicii de natura dezapezirilor drumurilor de acces, SC .X. SRL nu a declarat către SC .X. SA prestările de servicii facturate în intervalul .X./2010 – .X./2012 și nu a depus Declarația Informativă privind livrarile/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – .X. începând cu anul 2010, ultima Declarație informativă privind livrarile/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – .X. fiind depusă în Semestrul II 2009, când ambii parteneri au declarat livrările și achizițiile fără a înregistra neconcordanțe.

În ceea ce privește executantul propriu-zis al lucrărilor de natura dezapezirilor și combaterea poleiului pentru locațiile .X., .X. și .X. din cadrul .X., în perioadele .X., respectiv .X. s-a constatat că SC S.C. .X. SRL .X.-.X. a făcut obiectul unor acțiuni de control inopinat și inspecție fiscală efectuate de către organe de control din cadrul Gărzii Financiare .X. și D.G.F.P. .X., ocazii cu care s-a constatat că acest contribuabil se sustrage de la efectuarea de verificări fiscale, nu depune la organul fiscal declarații fiscale, deconturi de taxă și bilanțuri contabile, inclusiv pentru perioada în care ar fi efectuat aceste prestări de servicii de dezapeziri și combatere a poleiului către SC .X. SA (și care au fost refacturate de către acesta din urmă către SC .X. SA .X.-.X.), fapt pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală.

Ca urmare, întrucât nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că aceste lucrări au fost efectuate în totalitate și în condițiile prevăzute de contractele încheiate, precum și a caietelor de sarcini și că au reprezentat cheltuieli înregistrate în scopul obținerii de venituri nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli în sumă de .X. lei și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

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:

“(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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X./2010 – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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;”

și dispozițiilor 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.** ”*

Prin HG nr.1579 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“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 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 serviciilor achiziționate.

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;”

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.

Totodată, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

c) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

*“(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal.** Prin excepție de la prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”*, fiind în vigoare pe perioada verificată.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate

în beneficiul său, 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 prezentarea unui document justificativ, în speță factura completată cu datele cerute de lege și 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.

Conform prevederilor legale mai sus invocate se reține că, la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Astfel, simpla prezentare a facturilor și contractelor nu este suficientă pentru justificarea caracterului deductibil al cheltuielilor cu serviciile.

Ca urmare, justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii se efectuează pe bază de documente și conform legii fiscale, pentru acordarea deductibilității acestora la calculul profitului impozabil, trebuie îndeplinite cumulativ două condiții respectiv, justificarea prestării efective a serviciilor și justificarea necesității achiziției unor astfel de servicii.

În ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor de dezăpezire și combaterea poleiului se reține că societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a acestor servicii, astfel:

Documentele ce au stat la baza întocmirii facturilor emise de prestatori au fost devizele de cheltuieli în cazul .X., .X.pentru perioada .X., și .X., respectiv borderouri centralizatoare acceptate la plată în cazul .X.pentru perioada .X. sau procese verbale de recepție calitativă în cazul .X..

Se reține că, în toate cazurile, societatea nu a prezentat documente care să justifice elementele de cost din devizele de cheltuieli și borderourile centralizatoare acceptate la plată, respectiv din care să rezulte orele de funcționare ale utilajelor, efectuarea transporturilor și a cheltuielilor cu manopera, respectiv fișa activității zilnice a utilajelor, foi de parcurs pentru autovehicule de transport și foi colective de prezență sau orice alte documente din care să se identifice utilajele folosite la lucrările de dezăpezire și înlăturare a poleiului, deservenții utilajelor, personalul muncitor angrenat în operațiunile de dezăpezire manuală și mecanică, dacă personalul deservent avea calitatea de angajat al societății prestatoare sau al societății contestată, încărcarea/descărcarea și transportul materialelor antiderapante, natura acestuia, locațiile în care a fost utilizat, perioada de utilizare a acestora coroborată cu condițiile meteo, etc..

Mai mult, se reține că potrivit Notei explicative dată de reprezentantul .X., solicitată cu adresa nr..X./2013, aceste lucrări au fost negociate ca proces tehnologic și nu presupune întocmirea fișei activității zilnice a utilajelor, foi de

parcurs pentru activitatea de transport și foi colective de prezență, de unde reiese că această sucursală recunoaște că nu există astfel de documente care să justifice lucrările prestate, locațiile unde au avut loc, din care să rezulte utilajele utilizate și deservenții acestora, numărul de ore de funcționare per utilaj, perioada în care au avut loc lucrările etc..

Referitor la argumentul conform căruia la .X.organele de inspecție fiscală au emis concluzii bazate pe evidența temperaturilor și precipitațiilor cu caracter pur statistic în condițiile în care acest aspect a fost ignorat la .X.fiind aplicate criteriile care nu sunt prevăzute de normele și dispozițiile contractuale, toate aprecierile fiind rupte de contextul amplasamentelor, al naturii activității etc. acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, la toate cele trei sucursale analizate a rezultat că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii. Astfel, în cazul .X.s-a constatat lipsa documentelor care să justifice elementele din devizele de cheltuieli coroborate cu informațiile meteo din perioada verificată, aspect absolut necesar pentru lămurirea perioadei în care s-au efectuat lucrările de dezăpezire și a cuantumului valoric al acestora.

De asemenea, la .X. s-a constatat lipsa documentelor care să justifice elementele din devizele de cheltuieli, iar în ceea ce privește borderourile centralizatoare s-a constatat că nu au fost justificate lucrările de dezăpezire manuală nefiind prezentate situații cu lucrările efectuate, situații cu materialele utilizate, personalul care a prestat serviciile etc., în timp ce pentru lucrările de combaterea poleiului efectuate la ecluza .X. la intersecția cu drumul județean .X. – .X. s-a constatat utilizarea unui utilaj tip .X. care nu asigură împrăștierea materialelor antiderapante, de asemenea nefiind prezentate documente din care să rezulte natura materialelor antiderapante, transportul acestora, serviciile de răspândire și locațiile în care acestea au fost răspândite. Astfel, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației nota explicativă conform căreia aceste lucrări au fost contractate ca un proces tehnologic și deci nu au fost întocmite documente, cu atât mai mult cu cât există contracte încheiate în prestatorii, respectiv subcontractanții acestora. Or, existența contractelor de prestări servicii presupune respectarea unor obligații contractuale, astfel de lucrări neputând constitui “proces tehnologic” având în vedere caracterul temporar și probabil, a cărui amploare nu poate fi cunoscută sau estimată, volumul unor astfel de servicii depinzând în principal de condițiile meteorologice.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia un act de inspecție fiscală încheiat la o altă societate, respectiv SC .X. SA nu ar trebui să constituie un motiv de stabilire a unor cheltuieli nedeductibile la societate nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit art.94 alin.(3) lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

[...]

d) *solicitarea de informații de la terți*”, deci informațiile dintr-un act administrativ fiscal încheiat la altă societate cu care agentul economic supus inspecției fiscale a desfășurat tranzacții poate reprezenta

În ce privește .X. s-a constatat lipsa documentelor care să justifice elementele din devizele de cheltuieli, singurele documente prezentate fiind procesele verbale de constatare și procesele verbale de recepție calitativă din care nu se poate stabili numărul de ore de funcționare a utilajelor, nu se pot identifica utilajele utilizate pentru desfășurarea lucrărilor de dezăpezire și nici deservenții acestora, cantitatea de materiale antiderapante utilizate, transportul acestora etc., precum și faptul că subcontractantul SC .X. SRL care a emis facturile către contractant și acesta la rândul său către sucursala, din anul 2010 nu a depus declarații fiscale și se află în cercetare penală.

Faptul că organele de inspecție fiscală au tratat ca și cheltuieli nedeductibile toate cheltuielile cu serviciile de dezăpezire și de combaterea poleiului deși una dintre concluziile acestora a fost în sensul că acestea servicii nu au fost efectuate în volumul valoric și fizic facturat, deci o parte a acestora fiind admisă, așa cum susține societatea în contestație, organul de soluționare a contestației reține că acest fapt se datorează tocmai neprezentării de documente care să justifice prestarea efectivă, respectiv să clarifice elementele stereotipe și neconcordanțele constatate.

Se reține și faptul că, suplimentar, organele de inspecție fiscală au constatări și cu privire la faptul că nu au fost respectate prevederile art.64 din OG nr.43/1997 privind regimul drumurilor, respectiv nu s-a ținut cont de normele tehnice cuprinse în Normativul privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor Indicativ .X. revizuit în anul 2011, în sensul că nu au fost întocmite registre numerotate și ștampilate.

În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia organele de inspecție fiscală au omis să analizeze chiar specificul activității desfășurate de .X. nu poate fi reținută având în vedere că, indiferent de specificul activității, dacă serviciile sunt justificate cu documente ce cuprind mențiuni clare și în concordanță unele cu altele, acestea fac dovada că serviciile sunt prestate conform specificului activității desfășurate.

În ceea ce privește necesitatea achiziției serviciilor de dezăpezire și combaterea poleiului, din constatări reiese că organele de inspecție fiscală nu au analizat acest aspect întrucât, constatându-se că una din condițiile prevăzute de lege nu a fost îndeplinită, respectiv prestarea efectivă a serviciilor, nu a fost necesară analizarea necesității având în vedere că legea prevede îndeplinirea cumulativă a celor două condiții.

În consecință, nu se reține argumentul contestatarei conform căruia necesitatea serviciilor este justificată prin argumente economice și legislative în

domeniu care au fost prezentate la capitolul VI "*Discuția finală cu contribuabilul*" care însă, nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală deși erau necesare pentru determinarea stării de fapt.

De asemenea, nu se reține nici argumentul contestatarii prezentat la capitolul VI "*Discuția finală cu contribuabilul*" conform căruia aceste servicii sunt imperativ necesare și deci sunt respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că doar necesitatea imperativă a unor astfel de servicii nu este suficientă să demonstreze deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de dezăpezire și combaterea poleiului.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, așa cum s-a analizat anterior, societatea, fie nu a prezentat documente, fie a prezentat documente care conțin o serie de omisiuni și elemente stereotipe și necorelative care nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, întrucât prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată impun îndeplinirea celor două condiții, respectiv deținerea unei facturi și achiziția de servicii să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile, astfel că prezentarea unor documente cu omisiuni și elemente necorelative și/sau neprezentarea de documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile conduce la nerealizarea uneia dintre cele două condiții. Consecința neîndeplinirii uneia dintre cele două condiții constă în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, se reține că 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.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală au avut la dispoziție un volum foarte mare de documente cu un nivel foarte amănunțit de detaliu, mai mult decât suficient pentru determinarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că deși documentele au fost prezentate în volum mare acestea conțin omisiuni și elemente necorelative nefiind de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor de dezăpezire și combaterea poleiului în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În ceea ce privește susținerea conform căreia invocarea Normativului privind Prevenirea și Combaterea Înzăpezirii Drumurilor nr.525/2005 de către organele de inspecție fiscală nu are relevanță cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată organul de soluționare a contestației reține că aceste constatări sunt suplimentare față de constatările prezentate în urma analizării documentelor însă, fac dovada că organele de inspecție fiscală au ținut cont de specificul activității desfășurate de contestatară.

De asemenea, argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală nu au efectuat o expertiză pentru a determina volumul valoric și fizic efectiv realizat și implicit suma de TVA pentru care societatea are drept de deducere se reține că potrivit prevederilor art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) 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.”

Și în vederea ducerii la îndeplinire procedează conform prevederilor art.94 alin.3) din același act normativ, respectiv:

“(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;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

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;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”, rămânând la latitudinea acestora să stabilească dacă era necesară și dispunerea efectuării unei expertize.

De altfel și art.55 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(1) Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize.[...]”

În ceea ce privește argumentul privind nerespectarea prevederilor art.6 și art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocate în punctul de vedere cu privire la constatările din raportul de inspecție fiscală, în sensul că organele de inspecție fiscală nu au corelat oportunitatea lucrărilor de desăpezire cu regimurile de funcționare și exploatare ale amenajărilor hidrotehnice operate de .X. nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au pus în discuție oportunitatea și necesitatea lucrărilor de desăpezire, ci numai prestarea efectivă a acestora.

Conform celor prezentate și în temeiul 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile de deszăpezire și combaterea poleiului și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

11. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielile cu decolmatarile, intretinerile de diguri si drumuri de acces, refacere de coronament si berma, realizarii de platforme betonate, respectiv defrisari si curatari contra canale de vegetatie în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilite la .X. și cheltuielilor cu lucrări de refacere și întreținere a căilor de acces în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilite la .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, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care, fie s-au prezentat documente cu omisiuni și elemente necorelate pentru justificarea elementelor din devizele de postacalcul ce au stat la baza emiterii facturilor, fie nu au fost prezentate documente care să justifice lucrările menționate în situațiile de lucrări prezentate ca anexă la facturi care nu justifică faptul că serviciile/lucrările au fost prestate/executate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalelor.

Perioada verificată:

.X. : .X./2008 – .X./2012.

.X. : .X./2008 – .X./2012.

În fapt, .X.a înregistrat, în perioada .X./2008 – .X./ 2012 cheltuieli cu lucrari facturate de natura decolmatărilor, întreținere de diguri și drumuri de acces, refacere de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv

defrișare și curățire contra canale de vegetație în baza facturilor emise de SC .X. SA.

În urma analizei **devizelor postcalcul** ce fundamentează din punct de vedere valoric modul de întocmire al facturilor a rezultat că au fost facturate lucrări specifice cu utilaje cu deservent, în special de excavare pământ, scarificare, reprofilare, tasare a drumurilor de acces, balastări de diguri și drumuri de acces, iar uneori și costul materialelor folosite (balast și beton). Un element ce deține o pondere semnificativă (aproximativ jumătate din costul total) în calculația acestor devize și implicit a facturilor îl reprezintă costul transportului unor cantități foarte mari de pământ umed provenit din excavări pentru decolmatări, precum și aducerii unor cantități foarte mari de balast și beton pentru lucrări de amenajări, balastări drumuri și diguri și betonări căi de acces și platforme.

Aceste lucrări sunt fundamentate material de existența comenzilor, a devizelor postcalcul, proceselor verbale de recepție și facturilor, **documente care prezintă o serie de omisiuni, elemente stereotipe și necorelative.**

S-a constatat că sucursala, în calitate de beneficiar, avea obligația să asigure personal calificat pentru urmărirea lucrărilor din amplasament, iar viza pentru controlul calității execuției lucrărilor atrage răspunderea acesteia, aspect menționat în caietele de sarcini și normele tehnologice emise de Institutul .X. SA (.X. SA).

Astfel, din analiza devizelor postcalcul a rezultat că nu întotdeauna s-a ținut cont de prevederile caietelor de sarcini și a normelor tehnologice emise de .X. SA în calitate de elaborator al proiectelor, respectiv:

- art.22 și art.23 din Caietul de sarcini, parte integrantă din contractele încheiate între părțile contractante, ce fundamentează sub aspect juridic și economic realizarea lucrărilor de excavații pentru decolmatarea contra canalelor prevedea că decolmatarea se va efectua prin “*excavarea depunerilor cu un excavator hidraulic pe șenile cu braț telescopic .X., prin deplasarea excavatorului în lungul canalului pe berma acestuia din aval spre amonte*”, iar din situațiile de plată a rezultat că **s-a utilizat un alt tip de utilaj, autoexcavator .X., care nu poate efectua lucrările în condițiile excavatorului pe șenile neavând dotările tehnice identice, fără a se prezenta motivul înlocuirii utilajului;**

- potrivit specificațiilor caietului de sarcini, curățirea vegetației acvatice de tip papură, stuf se va face prin cosire și depunerea pe berma, iar pentru prevenirea refacerii vegetației, se vor aduna în grămezi, manual și se vor încărca într-o remorcă, urmând a fi transportată într-o haldă, iar materialul excavat rezultat din decolmatări se va depune în spatele excavatorului pe mal sau berma, în vederea scurgerii de apă, după care se încarcă în autobasculante și se transportă în halde. Pentru o curățire cât mai bună a materialului depus și a vegetației crescute, datorită faptului ca secțiunea contra canalelor este acoperită de apă, se recomandă ca lucrările să se execute în perioadele secetoase, respectiv primăvara devreme sau toamna târziu, când nivelul apei în contra canal este scăzut și vegetația nu este deasă. Contrar acestor specificații tehnice și conform devizelor postcalcul și facturilor lucrările privind decolmatările contra canalelor

vizează în marea majoritate alte perioade ale anului decât cele indicate de .X. S.A. ca de exemplu lunile .X., .X. și .X.;

- din devizele postcalcul și în lipsa oricăror informații suplimentare rezulta că nu există mijloace de probă, pe de o parte pentru excavarea în lunile friguroase ale anului cu un singur utilaj și acela pe pneuri, contrar prevederilor Caietului de sarcini a unor cantități mari de pământ, de ordinul miilor de tone, iar pe de altă parte, pentru transportul rutier a acestor cantități de pământ umed excavat, o astfel de operațiune nefiind posibilă și nici realizabilă într-un interval de timp relativ scurt și în condiții climatice extrem de nefavorabile;

- din devizele postcalcul aferente lucrărilor privind decolmatarea contra canalelor rezultă că au fost excavate cantități mari de pământ umed cu rădăcini, (ex. peste .X. de tone) a căror depozitare pe berma sau diguri este interzisă și care trebuiau transportate la haldă. În devizele postcalcul sunt prezente o serie de elemente necorelate, mai exact în foarte multe cazuri **cantitatea de pământ umed excavat transportat rutier este foarte mică, comparativ cu cea excavată în cadrul aceleiași perioade de timp:**

- în structura de costuri a devizelor apare ca rând distinct costul unei cantități de beton mai mare comparativ cu cantitatea transportată, precum și cantități de balast transportate;

-conform specificațiilor tehnice emise de .X. SA și Caietului de sarcini, balastul trebuia aprovizionat din timp în vederea asigurării omogenității și constantei calității acestuia, iar aprovizionarea la locul de punere în opera se realiza numai după ce analizele de laborator indicau că este corespunzător, cu granulație maximă de 70 mm;

-conform devizelor postcalcul betonul achiziționat și implicit transportat rutier (ex. .X. tone, adică aproximativ .X. mc) din punct de vedere tehnic presupune ca transportul să se realizeze cu un număr de betoniere (având în vedere că o singură mașină poate transporta doar 5,5 mc) extrem de mare (spre ex. .X.);

- normele tehnologice emise de .X. S.A. și Caietul de sarcini specifică faptul că toate operațiunile de urmărire a calității lucrărilor vor fi urmărite și verificate de investitor, controlul calității lucrărilor efectuându-se conform .X., nu a fost posibilă identificarea locațiilor de unde au fost transportate cantitățile foarte mari de beton, balast și pământ, numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate în astfel de lucrări și nu s-a explicat cum este posibilă și realizabilă din punct de vedere tehnic o operațiune privind transportul și punerea în operă a unei mari cantități (mii de tone) de beton într-o singură lună, numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate într-o operațiune de o astfel de anvergură. Deși, conform explicațiilor oferite transportul betonului a fost asigurat „*cu autobetonierele furnizorilor de beton, societăți comerciale autorizate în prepararea betonului în stații centralizate, de la care SC .X. a achiziționat betonul*” nu s-au prezentat bonurilor de transport în vederea determinării datei și orei livrării și primirii, documentelor de însoțire a betonului și orice alte probe materiale în baza cărora s-a verificat temperatura betonului și consistența fiecărui transport, conform .X..

- în privința achizițiilor și transportului a unor cantități foarte mari de balast (ex. .X. tone), nu a fost posibilă stabilirea provenienței balastului și a locațiilor unde au fost depozitate agregatele în funcție de cantitatea necesară și de eșalonarea lucrărilor și nici prezentarea certificatelor de calitate emise de furnizor, buletinele de analiză și registru pentru încercări agregate cu rezultate determinabile efectuate de laboratorul anteprenorului. Din explicațiile date de reprezentanții societății a rezultat că nu tot balastul a fost achiziționat, o anumită cantitate din balastul trecut în devizele postcalcul ca element de cost, a fost extras din gropi de împrumut amenajate la coada lacurilor. Această operațiune, potrivit prevederilor art.16 alin.(1) lit.j), art.33 alin.(2) și (3), art.48 alin.(1) lit.f) și art.50 alin.(1) din Legea Apelor nr.107/1996, nu se putea realiza decât în baza unui studiu tehnic zonal, avizului și autorizației de gospodărire a apelor și după caz a notificării emise de Administrația Națională „X.” și implicit ar fi fost posibilă precizarea acestor locații, perioada în care s-au realizat excavările, cantitățile extrase, utilajele și personalul a cărei societăți au fost angrenate în astfel de lucrări, documente care nu au fost prezentate.

De asemenea, nu s-au dat explicații în privința posibilității realizării, în paralel, a lucrărilor de decolmatăre cu lucrările de dezapezire și dacă locațiile respective permit desfășurarea unui asemenea număr de utilaje și autovehicule în condiții de siguranță și realizarea lucrărilor în regimul calității impus de normele tehnologice.

În privința identificării locațiilor haldelor, atribuție ce intră în sarcina beneficiarului conform prevederilor Caietului de sarcini în răspunsul dat prin nota explicativă au fost nominalizate halda municipiului .X. și halda municipiului .X. însă, nu au fost aduse precizări cu privire la modul cum a fost posibil din punct de vedere tehnic transportul rutier a cantităților foarte mari de pământ umed cu rădăcini excavat cu prilejul lucrărilor de decolmatăre contra canale, precum și dacă capacitatea fizică a haldelor era suficientă pentru depozitarea unui asemenea volum de pământ dislocat și nici dacă au fost respectate normele tehnologice emise de .X. SA și Caietul de sarcini care prevăd că la sfârșitul lucrărilor de decolmatăre contra canale, suprafețele haldelor să fie redată în folosința inițială prin operațiuni de nivelare a materialului împrăștiat și așternerea unui strat de pământ vegetal în straturi de 15 cm și înierbarea acestei suprafețe.

Ca urmare, în urma analizei ansamblului operațiunilor facturate de SC .X. SA și a documentației prezentate s-a constatat că lucrările de decolmatăre, care constau în excavare de pământ umed cu rădăcini, au fost realizate cu un singur utilaj pe pneuri, diferit de cel indicat de normele tehnologice ale .X. S.A (excavator pe șenile), nu a fost posibilă identificarea locațiilor de unde au fost transportate cantitățile de balast, pământ umed și beton, locațiile exacte ale gropilor de împrumut, perioada în care s-au realizat excavările, cantitățile de balast extrase, numărul și identitatea utilajelor și persoanelor angrenate în astfel de lucrări și nu au fost prezentate bonurile de transport în vederea determinării datei și orei livrării și primirii betonului, documentele de însoțire a betonului și orice alte probe materiale în baza cărora s-a verificat temperatura betonului și consistența fiecărui transport, conform .X., așa cum prevăd caietele de sarcini și

normele tehnice emise de .X. SA, certificatele de calitate emise de furnizor, buletinele de analiză și registru pentru încercări agregate cu rezultate determinabile efectuate de laboratorul anteprenorului, s-a confirmat lipsa unui studiu tehnic zonal, a avizelor și autorizației de gospodărire a apelor și/sau a notificării emise de Administrația Națională „.X.” și nu a fost explicat în mod rezonabil cum au fost posibile și realizabile din punct de vedere tehnic, într-un interval de timp relativ scurt (o lună) operațiuni privind excavarea și/sau transportul rutier a unor cantități foarte mari de pământ umed cu rădăcini.

Suplimentar, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică lucrările de refacere coronament și berma .X. facturate cu factura nr..X./2011 în condițiile în care, în devizul postcalcul, sunt trecute alte lucrări respectiv de curățare contracanal păpuriș și decolmatare constând în vegetație acvatică cosită, excavare pământ, săpare manuală pământ și transport rutier pământ, iar din explicațiile reprezentantului societății se confirmă inexactitatea înscrisă în factură lucrarea fiind de numită corect .X..

Având în vedere cele constatate, prezența în documente a unor omisiuni, elemente stereotipe și necorelative, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu există elemente suficiente în baza cărora să se poată justifica faptul că lucrările de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirii contracanelor de vegetație facturate, au fost prestate de SC .X. SA, în volumul fizic și valoric descris în documentele emise de presatator astfel că nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei.

La .X.s-a constatat că au fost înregistrate, în perioada .X. – .X./2012, cheltuieli cu servicii întreținere drumuri și transportul materialelor în sumă totală de .X. lei ce fac obiectul contractelor de prestări nr..X. și nr..X., încheiate de .X., în calitate de achizitor cu SC .X. SA , în calitate de prestator.

Conform art.2 din contract, SC .X. SA se obligă să-i presteze beneficiarului *“Servicii de transport și asigurarea întreținerii drumurilor la centralele din cadrul .X.: dezapezirea drumurilor, degajarea drumurilor în urma prăbușirii anrocamentelor din versanți, căderi de copaci și alte lucrări accidentale”*.

La art.3 din contract, cu privire la durata și valabilitatea contractului, se precizează că *“Pentru fiecare titlu de prestație, achizitorul va emite, în baza prevederilor contractului, o comandă de începere a acesteia care va preciza titlul prestației, prețul acesteia, data de începere și de finalizare, precum și responsabilul de lucrare. Anexa la această comandă va fi caietul de sarcini sau documentația tehnică”*.

Obiectul contractului nr..X./2009 îl reprezintă asigurarea de către .X. SA a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X. prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat, neprogramat sau din cadrul lucrărilor de investiții, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrari, în

conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract descrise în Anexele .X. la contract.

Potrivit anexei .X., parte integrantă a contractului nr..X., valoarea estimată a serviciilor de transport, întreținere și refacere drumuri a fost stabilită la suma totală de .X. lei.

Referitor la lucrările de întreținere, refacere drumuri în cadrul amenajării .X., pentru perioada .X., organele de inspecție fiscală a constatat că, din suma totală de .X. lei, fără TVA, reprezentând prestări servicii de refacere, asigurare întreținere drumuri și dezapezire din cadrul amenajării .X.-X. facturate de SC .X. SA, **nu sunt justificate prestările privind lucrările de întreținere, refacere căi de acces din cadrul amenajării .X.,** pentru suma de **.X. lei**, defalcată pe ani, astfel : .X. = .X. lei, 2008 = .X. lei, 2009 = .X. lei, 2010 = .X. lei).

Pentru facturile emise, **în perioada .X.,** de SC .X. SA, reprezentând lucrări de refacere și întreținere la “.X.”, “.X.”, “.X.”, “.X.”, “.X.”, *“Drum acces captări secundare-.X.”* și “.X.” s-au prezentat documente denumite Situație de lucrări/deviz, întocmite de prestator, acceptate și decontate de .X., în calitate de achizitor.

Potrivit situațiilor de lucrări s-au constatat că acestea au înscrise cheltuieli cu manopera, cheltuieli cu materiale și cheltuieli cu transportul materialelor.

Din documentele prezentate și informațiile furnizate de către reprezentanții .X., s-a constatat că nu rezultă natura activităților executate cu utilaje, nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a numărului curse înscrise în “Deviz utilaj și transport”, nu se justifică natura și proveniența materialelor folosite la astuparea gropilor cu împietruiri din macadam, nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul concret în care se determină numărul de ore de funcționare al utilajelor indicate în documentele conexe la facturi, nu au fost prezentate documentele obligatorii prevăzute în contract, respectiv comanda, caietul de sarcini sau documentația tehnică, graficul de realizare a lucrărilor, nu au fost prezentate documente justificative pentru autobasculanta menționată în tabelul anexat la facturi din care să rezulte numărul de curse efectuate, activitatea desfășurată, cantitățile efective de materiale transportate, intervalele de timp, procese verbale de recepție a lucrărilor etc..

Deși, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea lucrărilor de întreținere a căilor de acces din cadrul amenajării .X.-X., cu adresa nr..X./2013 și adresa nr..X./2013, până la data încheierii inspecției fiscale nu au fost prezentate documente justificative relevante care să clarifice starea de fapt fiscală a prestărilor de servicii, iar în răspunsurile date de reprezentanții societății sunt prezentate date informative cu caracter general și evaziv.

Mai mult, în cazul facturii emise pentru “.X.” s-a prezentat situație de lucrări pentru obiectivul “.X.” – refacere drum și fișa mijlocului fix “.X.”, iar pentru justificarea provenienței materialelor reprezentantul societății a precizat că s-au folosit materiale locale (pietriș, nisip etc.) care se regăsesc din abundență

avându-se în vedere specificul zonei, fiind încălcate prevederile Legii minelor nr.85/2003 care prevăd că explorarea resurselor minerale se realizează pe baza unei licențe exclusive acordate la cerere persoanelor juridice interesate.

De asemenea, pentru factura emisă pentru “.X.” s-a constatat că în evidența sucursalei nu se regăsește acest mijloc fix ceea ce demonstrează că au fost derulate lucrări de întreținere, refacere etc. pe un drum de acces ce nu aparține .X..

Referitor la prestarile de servicii – intretinere drumuri cu utilajele .X., .X., .X. și .X. - utilaje ce figurează ca fiind folosite zilnic în activitatea .X. în locația .X. – .X., s-a constatat că .X.a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii privind întreținerea și refacerea căilor de acces din amenajarea .X.-.X., emise de SC .X. SA, în calitate de prestator, în baza contractelor de prestări încheiate, în care sunt cuprinse valori privind *”situații realizări cu utilaje”* folosite la .X. pentru întreținerea drumurilor, dezapezirea și degajarea drumurilor din amenajarea .X., respectiv .X., .X., .X., .X. etc. în sumă totală de .X. lei, din care cheltuielile cu prestările în sumă de .X. lei nu sunt justificate ca fiind efectiv prestate.

În justificare au fost prezentate documente constând în fișa utilaj și foaie de parcurs din care nu rezultă modul concret în care a fost determinat numărul de ore de funcționare aferent utilajelor, respectiv ce activități concrete au fost efectuate cu utilajele respective, ce cantități efective de materiale au fost încărcate, intervale de timp etc..

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative precum devize, situații de lucrări întocmite, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă a acestor utilaje, motiv pentru care nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente 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:

“(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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X./2010 – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor 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 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, incidente perioadei de referință, citate la punctele anterioare, 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 serviciilor achiziționate.

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;”

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.

Totodată, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

d) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147¹ din

Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art.153 din Codul fiscal”, fiind în vigoare pe perioada verificată.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, 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 prezentarea unui document justificativ, în speță factura completată cu datele cerute de lege și 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.

Astfel, **în ce privește cheltuielile cu lucrarile de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație**, din constatările reiese că au fost prezentate devize postcalcul în care sunt consemnate lucrările și cantitățile de pământ umed cu rădăcini excavate ca urmare a operațiunilor de decolmatăre, precum și cantități balast și beton pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice excavarea cantităților de pământ și transportarea acestora la halde, locațiile haldelor, operațiunile ce trebuiau efectuate pentru repunerea în starea inițială a haldelor, utilajele și deservenții acestora, transportul cantităților de balast și beton, proveniența acestora, locațiile de destinație etc..

Întrucât Caietele de sarcini întocmite de prestator reprezintă anexe la contractele de prestări, iar beneficiarul are obligația să asigure personal calificat pentru urmărirea lucrărilor din amplasament și viza pentru controlul calității execuției lucrărilor atrage răspunderea acesteia, aspect menționat și în normele tehnologice emise de .X. SA, beneficiarul, în speță sucursala, are obligația să justifice cu documente cheltuielile cu lucrările efectuate de prestator și decontate acestuia, atât din punct de vedere cantitativ, cât și din punct de vedere calitativ.

Se reține că deși au fost prezentate documente acestea conțin omisiuni și elemente necorelative nefiind de natură să justifice prestarea/executarea serviciilor/lucrărilor înscrise în facturi și în devizele postcalcul.

De asemenea, se reține că în vederea stabilirii situației de fapt fiscale prin adresa nr..X./2013 organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților sucursalei explicații scrise cu privire la:

- folosirea unui alt utilaj decât cel menționat în caietul de sarcini, cantitățile foarte mari de pământ umed excavat și netransportat la haldă, locațiile unde a fost transportat și depozitat acesta, perioada (luna) în care pământul excavat și netransportat a fost transportat la haldă;

- inadvertențele ce privesc cantitatea de beton facturată mai mare decât cea transportată;

- proveniența betonului și balastului, locațiile unde a fost depozitat balastul, locațiile și perioada în care s-au realizat excavările, cantitățile extrase, utilajele și personalul angrenate în exploatarea balastului din gropile de împrumut.

Prin răspunsul exprimat în scris de reprezentantul sucursalei nu se aduc argumente de natură să clarifice inadvertențele constatate, respectiv:

- în ce privește utilajul folosit la lucrările de decolmatare s-au adus precizări în sensul că este similar celui menționat în documentația tehnică și poate executa astfel de lucrări fără să se prezinte explicații sau documente cu privire la cantitatea de pământ excavată într-o perioadă de timp etalon (kg/tonă pe oră, în 8 ore, într-o zi etc.) de natură să justifice cantitățile de pământ umed excavat înscrise în facturi și devizele postcalcul;

- referitor la cantitățile de pământ umed excavat transportat s-au prezentat explicații pentru o parte din lucrările de decolmatare efectuate în perioada .X. – .X. în sensul că pământul excavat a fost depozitat pe berma în vederea scurgerii de apă, transportul acestuia fiind realizat ulterior, fără să se precizeze perioada în care a fost transportat și fără să se prezinte documente din care să rezulte care au fost utilajele utilizate și deservenții acestora, respectiv dacă transportul a fost efectuat de sucursală sau de alte societăți prestatoare etc.. De asemenea, se precizează pe lucrările de decolmatare pe luna .X./2009, aferente comenzii nr..X./2009, nu au putut fi clar evaluate urmare a căderii zăpezii, nu au fost emise situații de lucrări, situația reală confirmată la plată efectuându-se în perioada favorabilă continuării lucrărilor din luna .X./2010, iar transportul în luna .X. și .X., execuția cantităților negociate fiind confirmată de devizele avizate la plată pe luna .X. și .X. și anume “.X.”, fără să se prezinte documente din care să rezulte persoanele care au executat manual lucrările, cantitatea explorată, cantitatea transportată, mijloacele de transport etc.;

- în ceea ce privește cantitățile de beton prin nota explicativă se precizează că nu s-a prevăzut cheltuieli cu transportul betonului acestea fiind incluse în prețul de achiziție al acestuia de la furnizori specializați, fără însă să se prezinte documente care să justifice cantitățile de beton decontate și locațiile unde au fost utilizate;

- referitor la cantitățile de balast prin nota explicativă se clarifică aspectul conform căruia nu s-a efectuat depozitarea acestuia fiind încărcat direct în mijlocul de transport și transportat și depus pe dig însă, în ceea ce privește locațiile din care a fost exploatat respectiv din gropile de împrumut au fost precizate numai parțial celelalte nefiind cunoscute cu exactitate și totodată se

recunoaște că nu există un acord scris între .X. și .X., respectiv că nu deține licențe de exploatare. Față de cele precizate se reține că nu s-au clarificat cantitățile de balast transportate, locațiile unde au fost transportate nefiind prezentate documente din care să rezulte mijloacele de transport, capacitatea acestora, numărul de rute efectuate, perioada etc.;

- prin nota explicativă se aduc explicații și cu privire la faptul că în perioada executării lucrărilor de reparație a digurilor .X. și .X. au fost emise comenzi pentru lucrări de deszăpezire în sensul că lucrările au fost doar decontate în luna .X./2009 execuția acestora având loc anterior iar lucrările decontate în luna .X./2010 au fost executate până la data de .X./2010. Deși sunt prezentate explicații cu privire la desfășurarea în paralel a lucrărilor de decolmatare cu lucrările de deszăpezire nu sunt prezentate documente din care să reiasă prestarea/executarea lucrărilor de decolmatare în perioadele despre care se face vorbire în nota explicativă.

Mai mult, se rețin constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la nerespectarea calității lucrărilor având în vedere obligațiile beneficiarului de a asigura personal calificat pentru urmărirea lucrărilor din amplasament și viza pentru controlul calității execuției lucrărilor.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile/lucrările de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație la .X. pe motiv că acestea nu sunt justificate cu documente că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește argumentul conform căruia sucursala nu poate să prezinte documente ce aparțin prestatorului care nu pot fi înstrăinate și/sau reprezintă documente confidentiale nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit prevederilor art.206 alin.1 lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că, în susținerea contestației societatea trebuie să prezinte dovezile pe care se întemeiază aceasta.

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. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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 .X., **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.

Referitor la lucrările de întreținere, refacere drumuri în cadrul amenajării .X., pentru perioada .X., reprezentând prestări servicii de refacere și întreținere drumuri din cadrul amenajării .X.-X. facturate de SC .X. SA, din constatări reiese că pentru facturile în baza cărora au fost înregistrate cheltuieli cu lucrări de refacere și întreținere căi de accesi la obiectivele prevăzute în acestea s-au prezentat documente denumite Situație de lucrări/deviz, întocmite de prestator, acceptate și decontate de .X., în calitate de achizitor, în acestea fiind înscrise cheltuieli cu manopera, cheltuieli cu materiale și cheltuieli cu transportul materialelor, fără să rezulte natura prestațiilor.

Nu au fost prezentate documente care să justifice natura și proveniența materialelor folosite la astuparea gropilor cu împietruiri din macadam, din care să rezulte modul concret în care se determină numărul de ore de funcționare al utilajelor indicate în documentele conexe la facturi, nu au fost prezentate documentele obligatorii prevăzute în contract, respectiv comanda, caietul de sarcini sau documentația tehnică, graficul de realizare a lucrărilor, nu au fost prezentate documente justificative pentru autobasculanta menționată în tabelul anexat la facturi din care să rezulte numărul de curse efectuate, cantitățile efective de materiale transportate, intervalele de timp, procese verbale de recepție a lucrărilor .

Deși, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea lucrărilor de întreținere a căilor de acces din cadrul amenajării .X.-X., cu adresa nr..X./2013 și adresa nr..X./2013, pe perioada derulării inspecție fiscale și nici până la data soluționării contestației nu au fost prezentate documente justificative relevante care să clarifice starea de fapt fiscală a prestațiilor de servicii, documentele prezentate constând în Raport privind problematica căilor de acces și circulație specifică obiectivelor amenajării .X. – întreținere, reabilitare, dezăpezire, intervenții deblocare și Considerații generale privind problematica căilor de acces și circulație specifică obiectivelor amenajării .X. prin care sunt prezentate concluzii cu privire la rolul foarte important al căilor de acces și de circulație spre și între obiectivele amenajării, precum și un studiu privind starea fizică necorespunzătoare a căilor de acces din cadrul amenajării și necesitatea efectuării de lucrări de reamenajare și întreținere a acestora.

Organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a lucrărilor contractate și facturate de prestator.

Mai mult, în cazul facturii emise pentru “.X.” s-a prezentat situație de lucrări pentru obiectivul “.X.” – refacere drum și fișa mijlocului fix “.X.”, iar pentru

justificarea provenienței materialelor reprezentantul societății a precizat că s-au folosit materiale locale (pietriș, nisip etc.) care se regăsesc din abundență avându-se în vedere specificul zonei, fiind încălcate prevederile Legii minelor nr.85/2003 care prevăd că explorarea resurselor minerale se realizează pe baza unei licențe exclusive acordate la cerere persoanelor juridice interesate.

De asemenea, pentru factura emisă pentru “.X.” s-a constatat că în evidența sucursalei nu se regăsește acest mijloc fix ceea ce demonstrează că au fost derulate lucrări de întreținere, refacere etc. pe un drum de acces ce nu aparține .X..

În ce privește argumentul din contestație potrivit căruia eronat organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul “.X.” nu erau necesare reparații majore întrucât a fost construit inițial din piatră spartă și îmbrăcăminte din macadam, având o fundație solidă, organul de soluționare a contestației reține că la contestație societatea avea posibilitatea să depună probe noi care să infirme cele constatate or, întrucât argumentul din contestație nu este însoțit de documente care să dovedească contrariul nu poate fi reținut.

În ceea ce privește prestările de servicii – întreținere căi de acces cu utilajele .X., .X., .X. și .X. - utilaje ce figurează ca fiind folosite zilnic în activitatea .X. în locația .X. – .X. din constatările reiese că în facturi sunt înscrise valori privind “*Situații realizări cu utilaje*” din care parțial nu sunt justificate cu documente.

În justificare au fost prezentate documente constând în fișa utilaj și foaie de parcurs din care nu rezultă modul concret în care a fost determinat numărul de ore de funcționare aferent utilajelor, respectiv ce activități concrete au fost efectuate cu utilajele respective, ce cantități efective de materiale au fost încărcate, intervale de timp etc..

Se reține, de asemenea, că nu au fost prezentate documente justificative precum devize, situații de lucrări întocmite, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă a unor lucrări cu aceste utilaje.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt justificate cu documente și, respectiv nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, așa cum s-a analizat, societatea, fie nu a prezentat documente, fie a prezentat documente care conțin o serie de omisiuni și elemente necorelate care nu sunt de natură să justifice prestarea/executarea efectivă a acestor servicii/lucrări în scopul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, întrucât pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevederile legale incidente impun îndeplinirea cumulativă a

celor două condiții, respectiv deținerea unei facturi și achiziția de servicii/lucrări să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile, prezentarea unor documente cu omisiuni și elemente necorelative și/sau neprezentarea de documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile conduce la nerealizarea uneia dintre cele două condiții. Consecința neîndeplinirii uneia dintre cele două condiții constă în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, se reține că 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.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu lucrările de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație și serviciilor de reamenajare și întreținere căi de acces.

Conform celor prezentate și în temeiul 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei (.X. + .X.) cu lucrările de natura decolmatărilor, întreținerilor de diguri și drumuri de acces, refacerilor de coronament și berma, realizării de platforme betonate, respectiv defrișărilor și curățirilor contra canalelor de vegetație și serviciilor de reamenajare și întreținere căi de acces și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. + .X.).

12. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu lucrările de mentenanță .X., .X., .X., .X. și mentenanță corectivă în sumă de .X. lei (.X. – .X.) înregistrate de .X., .X., .X., X., .X., .X., .X. și X., precum și cu privire la accesoriile stabilite suplimentar ca urmare stornării ulterioare a cheltuielilor cu mentenanța, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă sucursalele puteau să încadreze în categoria lucrărilor de reparații contravaloarea lucrărilor de mentenanță în condițiile în care din documentele analizate a rezultat că acestea reprezintă investiții, modernizări care majorează valoarea de intrare a imobilizărilor și care se recuperează pe calea amortizării, iar la contestație nu au fost prezentate alte documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: .X..

În fapt, sucursalele .X. au înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea lucrărilor de mentenanță, astfel:

.X. a înregistrat, **în anul 2008**, în debitul contului .X. „.X.” suma de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizorul SC .X. SA, reprezentând lucrări de mentenanță .X. – .X. constând în recondiționarea subansamblelor hidroagregatului (format din hidrogenerator și turbină). Facturile de achiziții emise de prestatorul S.C. .X. S.A. au înscrisă la rubrica „*Denumirea produselor sau a serviciilor*” mențiunea „.X. cu modernizare .X.”.

Din analiza documentației în baza căreia au fost facturate aceste lucrări de mentenanță din categoria lucrărilor complexe – tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție, facturi fiscale) reiese că acestea includ **lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici, în suma de .X. lei**, cum sunt demontare, dezmembrare și manevrarea subansamble hidroagregate, echipamente hidromecanic și instalații auxiliare, constatări tehnice, reconditionare subansamble turbină, recondiționare răcitori lagăr axial, demontare RAV electrohidraulic, montare RAV numeric, realizarea legaturilor cu partea mecanohidraulică și electrică, lucrări de proiectare și multiplicare documentații tehnice. S-a constatat că efectuarea lucrărilor de mentenanță - .X. a avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru un nou ciclu de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X. și, totodată, a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare.

Din fișa mijlocului fix “.X.” are valoarea de inventar .X. lei, nr.inventar .X., caracteristicile tehnice ale hidroagregatului: turbina .X. și generator .X., cod de clasificare .X., data punerii în folosință .X., data amortizării complete .X. și ultima reevaluare an 2006 luna .X., iar potrivit prevederilor HG nr.2139/2004, durata de funcționare normală prevăzută pentru acest mijloc fix-.X. (din grupa “hidroagregat și circuit hidraulic”) este cuprinsă între 12-22 ani, la ultima reevaluare efectuată în .X. fiind stabilită o .X. durată normală de funcționare, respectiv de 12 ani conform situație imobilizări la data de .X.. La finalizarea lucrărilor de mentenanță aferente mijlocului fix .X.-.X., comisia de recepție a încheiat Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor și punere în funcțiune nr..X./2009.

S-a constatat că suma de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit „.X.”, pentru perioada .X. - .X./ 2012, reprezintă cheltuielă deductibilă, în același sens fiind și punctul de vedere al Direcției de specialitate - Direcția Generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa nr..X./2009.

Astfel, pentru lucrările de modernizări/investiții care au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor de exploatare, **creșterea fiabilității hidroagregatului .X. din cadrul .X., prin executarea unor lucrări de modernizare/recondiționare la o serie de ansamble și subansamble ale hidroagregatului**, în sumă totală de .X. lei, nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada anului 2008, cu aceasta valoare

.X. având obligația de a majora valoarea de inventar a mijlocului fix denumit “.X.” din cadrul centralei .X. și să recupereze cheltuiala efectuată prin deducerea amortizării lunare.

Pe anul 2009, în luna .X., **.X. a stornat suma de .X. lei din cheltuielile .X. - tip .X., înregistrate în perioada .X./2009 - .X./2009** direct pe costuri. În consecință, saceste cheltuieli se vor avea în vedere la calculul accesoriilor aferente impozitul pe profit.

.X., în luna .X./2009, a stornat suma de .X. lei, reprezentând cheltuielile de mentenanță - tip .X..

În același sens a procedat și pentru **anul 2010** pentru suma de hidrocentralelei, reprezentând lucrari de .X. – .X. și pentru **anul 2011** pentru suma de .X. lei reprezentând ucrari de .X. – .X..

Aceste modernizări realizate de SC .X. SA la hidroagregatele tip .X. si .X., în sumă totală de .X. lei, au fost considerate, în mod eronat, ca fiind cheltuieli deductibile de către sucursală în cursul anilor 2009, 2010 și 2011, **aceste sume urmând a fi luate în considerare numai la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit**, în funcție de termenul scadent de plată al impozitului pe profit, întrucât sucursala a corectat în fiecare an, respectiv în luna .X./a fiecarui an, înregistrarea contabilă întocmită eronat în cursul anului.

De asemenea, în perioada .X., sucursala a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea lucrărilor de mentenanță tip .X. efectuate la hidroagregatele .X. și .X. din cadrul .X. , .X., .X., .X. și .X. în scopul pregătirii hidroagregatelor pentru un nou ciclu de funcționare și care reprezintă recondiționări ale hidriagreg.X.or .X. și .X. (compuse din turbina și hidrogenerator) care au crescut fiabilitatea unor componente prin instalarea unor sisteme de monitorizare a paramentrilor de funcționare în sumă totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă lucrări de modernizare.

Ca urmare organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și au calculat cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă de .X. lei.

.X., în baza Contractului nr..X./1997 încheiat între .X. (care a devenit .X.) si .X. ce are ca obiect "*Reparație capitală cu modernizarea celor 6 hidroagregate aflate în exploatare, în vederea creșterii gradului de siguranță și a puterii instalate la Centrala .X.*", în care, la punctul 6.1.1 "*Volumul lucrărilor*", se stipulează „*prezentele condiții tehnice se referă la retehnologizarea cu mărirea puterii a șase turbine .X.erticale și a instalațiilor anexe ale acestora, instalate în centrala .X.*”, în perioada **.X.– .X./2006** a înregistrat cheltuieli cu valoarea lucrărilor de retehnologizare executate la obiectivul .X., în sumă totală de .X. lei. În trimestrul .X. 2006, respectiv, în luna .X. și .X./sucursala a stornat suma totala de .X. lei din conturile de cheltuieli .X. "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*" și a înregistrat suma în contul .X. "*Imobilizări corporale în curs de execuție*".

De asemenea, în baza Contractului nr. .X., al carui obiect a constat în "*Elaborarea lucrărilor de studii și/sau proiectare la obiectivele din anexa*

nr.1.....pe baza de acte adiționale", în care, la art.2.3 se prevede că "Prezentul contract se va desfășura pe perioada de derulare a contractului nr..X./1997 cu firma .X. (actualmente .X.)" pentru "reparații capitale cu modernizare pentru creșterea siguranței și capacității .X.", sucursala a înregistrat în anul 2006 contravaloarea serviciilor facturate de .X. .X. reprezentând activități de proiectare și asistență tehnică prevazute a se derula pentru lucrarea executată de .X., în sumă de .X. lei, fiind înregistrate în conturile de cheltuieli respectiv, suma de .X. lei în contul de .X. și suma de .X. lei în contul de reparații capitale, iar în trim..X. 2006 acestea au înregistrate în conturile de imobilizări corporale în curs de execuție, fiind recunoscute ca investiții, respectiv cheltuieli ulterioare.

De asemenea, în data de .X./2002, între .X. în calitate de beneficiar și .X. SA .X. în calitate de proiectant, s-a încheiat contractul nr..X./2002, al cărui obiect îl reprezintă "întocmirea serviciilor din anexa 1", iar conform anexei 1 serviciile de proiectare și consultanță pe anul 2006 sunt aferente lucrării "Reparație capitală cu modernizare a .X." care a fost executată de .X. și .X., valoarea acesteia fiind înregistrată de sucursală în contul de imobilizări corporale în curs de execuție. Durata contractului nr..X. "se definește în conformitate cu graficul aprobat pentru realizare lucrări "Reparație capitală cu modernizare a .X.", iar valoarea serviciilor de proiectare și consultanță facturate de .X. SA pentru obiectivul Centrala .X. .X. (.X.) a fost în anul 2006 în sumă de .X. lei, înregistrată corect în contul de imobilizări corporale în curs de execuție. Ca urmare, s-a constatat că valoarea serviciilor de proiectare și asistență tehnică facturate de .X. SA pentru obiectivul Centrala.X. a fost înregistrată în mod eronat în conturile de cheltuieli și nu în contul de imobilizări corporale în curs de execuție, consecința fiscală fiind majorarea în mod eronat a cheltuielilor înregistrate de .X. în anul 2006 cu suma totală de .X. lei.

De asemenea, în cursul anului .X. .X.a înregistrat valoarea serviciilor facturate de .X. SA .X. reprezentând servicii de proiectare și asistență tehnică prevazute a se derula pentru lucrarea executată de .X., în sumă de .X. lei în conturile de cheltuieli cu reparațiile prin încălcarea prevederilor art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada .X., .X.a înregistrat în contul de cheltuieli cu reparațiile capitale, atât cheltuieli cu .X., cât și cheltuieli de natura investițiilor, astfel:

În cursul anului 2009, s-au executat lucrări la vană de intervenție rapidă la hidroagregatul nr..X. din cadrul .X. în sumă de .X. lei și la echipament electric pentru stația de servicii generale .X. în sumă de .X. lei, lucrări cu caracter de investiții a căror valoare a fost înregistrată inițial în contul de reparații capitale și stornate ulterior, în luna .X./2009, influența fiscală fiind majorarea în mod eronat a cheltuielilor în cursul anului 2009. La baza întocmirii notei contabile de stornare a stat adresa .X. nr..X./2010 din care rezultă că lucrările de reparații efectuate la activele hidroenergetice sunt lucrări de modernizare care conduc la obținerea de beneficii suplimentare.

În cursul anului 2011, s-a executat un număr de .X. lucrări în sumă de .X. lei, lucrări cu caracter de investiții a căror valoare a fost înregistrată inițial în **contul de reparații capitale și stornate ulterior, în luna .X./2011, influența fiscală fiind majorarea în mod eronat a cheltuielilor în cursul anului 2011**. La baza întocmirii notei contabile de stornare a stat adresa .X. nr..X./2012 din care rezultă că lucrările de reparații efectuate la activele hidroenergetice sunt lucrări de modernizare care conduc la obținerea de beneficii suplimentare și reduceri de costuri.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de reparații capitale din categoria lucrărilor complexe–tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de terminare a lucrărilor) și implicit la emiterea facturilor, s-a constatat ca acestea includ, atât lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare fie prin creșterea veniturilor, fie prin diminuarea costurilor, cum sunt realizare instalație de rezervă pentru filtrarea apei de răcire, montare echipament de însoțire a conductelor de alimentare cu apă potabilă, cablarea circuitelor de alimentare ale consumatorilor vitali la centrala .X. .X., înlocuire cu tâmplărie de aluminiu la turn comandă ecluză, amenajare platforma de evacuare reziduri la centrala.X., înlocuire grup electrogen baraj, vană de intervenție rapidă .X. etc., cât și lucrări de reparații care au avut ca efect restabilirea parametrilor tehnici inițiali fiind recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei în care s-au efectuat. Valoarea totală a lucrărilor de natura investițiilor, înregistrată în contul de cheltuieli cu reparații capitale, pe perioada .X., este în sumă de .X. lei, iar **valoarea amortizării calculate pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe cu durată normală de utilizare ramasă este în sumă de .X. lei**, calculata pentru fiecare trimestru din perioada .X. –.X./2012.

De asemenea, sucursala a **stornat în luna .X./2009 cheltuielile cu reparațiile în suma de .X.**, prin această operațiune recunoscându-se că lucrările reprezintă investiții.

.X., pentru realizarea lucrărilor de prestări servicii și execuție lucrări, între .X. prin .X., în calitate de achizitor și S.C. .X. SA, în calitate de prestator, au fost încheiate următoarele contracte:

- contractul nr..X., cu valabilitate pe perioada .X./2005-.X./2009;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2010-.X./2010;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2010-.X./2010;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2011-.X./2011;
- contractul nr..X. cu valabilitate pe perioada .X./2012-.X./2014.

Obiectul contractelor îl reprezintă asigurarea de către S.C. .X. SA a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la toate obiectivele aflate în patrimoniul/administrarea .X.prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat sau neprogramat, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrări, precum și efectuarea de servicii către beneficiar cu mijloace de transport auto, autospeciale și utilaje tehnologice

proprii sau închiriate de către executant în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar.

A. Cu privire la înregistrarea lucrărilor de mentenanță tip .X. și tip .X.

a.) Lucrări de mentenanță tip .X. și tip .X. executate în perioada .X. respectiv perioada .X. la mijlocul fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul centralei .X. (.X.), s-a constatat că sucursala a înregistrat cheltuieli de mentenanță în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA și S.C. .X. SRL .X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – **tip .X.** (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, a rezultat că acestea reprezintă lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient, **în suma de .X. lei**, constând în înlocuirea tamplariei exterioare cu tamplarie din Al cu geam termopan, înlocuirea tamplariei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugraveli și vopsitorii, termoizolări pereți exteriori, zugraveli la fațade, înlocuire sarpanta și invelitoare acoperis cu tabla Lindab, montare burlane, scocuri și parazapezi, instalații noi (electrice, sanitare, încălzire) etc..

Potrivit caietului de sarcini nr..X. scopul lucrării de mentenanță **tip .X.** la mijlocul fix menționat l-a constituit protejarea personalului muncitor din . .X. nr..X. sau zona adiacentă și a aparaturii electronice și electrocasnice din clădire contra trazețnelor și a supratensiunilor atmosferice, lucrări ce au constat în preluarea și recunoașterea amplasamentului unde se va executa lucrarea, executarea săpăturilor pentru platbandă și a găurilor pentru electrozii de împământare, montarea electrozilor de împământare și turnarea betonitei, montarea catargului pentru .X., montarea .X.-ului, montarea platbandei de coborâre și legarea la priza de pământ, verificarea și măsurarea instalației prize de pământ și protecție împotriva descărcărilor atmosferice etc.. Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă de fapt lucrări de investiții ce au ca scop asigurarea protecției valorilor umane și materiale în sumă de **.X. lei**.

În anul 2010, .X.a întocmit caietul de sarcini nr..X./2010 și Dispoziția de șantier nr..X. privind lucrări suplimentare, pentru **lucrarea de mentenanță tip .X.** realizată la mijlocul fix – “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X., mijloc fix redenumit în caietul de sarcini ca și „*clădire de intervenție .X. – .X.*”, scopul lucrării fiind readucerea clădirii la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de locuire.

S-a constatat că acestea includ în principal lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient în sumă de **.X. lei** constând în înlocuirea tâmplariei exterioare cu tamplarie din PVC cu geam termopan, înlocuirea tâmplariei interioare, placări cu faianță, gresie, parchet, zugraveli și vopsitorii, termoizolări pereți exteriori polistiren expandat și tencuială decorativă colorată la toată clădirea, montare jgheaburi și burlane din PVC, înlocuire astereală cu lambriu PVC, montare copertine deasupra scărilor de intrare, instalații noi (electrice, sanitare, încălzire) etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării astfel că, s-a stabilit **cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix “.X.+X., nr.Inventar .X. “ din cadrul .X., pentru perioada .X. calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. **Rezultă astfel, la data de .X./2012, cheltuieli nedeductibile fiscal** privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat mai sus în sumă totală de .X. lei (.X. lei - .X. lei).**

b.) Lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în anul .X. respectiv în perioada .X. la mijlocul fix “.X.+X., nr.Inventar .X.“ din cadrul .X. În anul .X. respectiv perioada .X., sucursala .X. .X. a înregistrat cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix în sumă totală de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizorii S.C. .X. SA și S.C. .X. SRL .X..

Potrivit caietului de sarcini nr..X./2009 scopul lucrării de mentenanță tip .X. l-a constituit readucerea celor .X. apartamente la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – **tip .X.** (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient în suma de .X. lei, constând în înlocuirea tâmplariei exterioare cu tâmplarie din PVC cu geam termopan, înlocuirea tâmplariei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugraveli și vopsitorii, termoizolări pereți exteriori polistiren expandat și tencuiala decorativa colorata la toata cladirea, montare jgheaburi și burlane din PVC, înlocuire astereala cu lambriu PVC, montare balustrazi de inox pe casa scarii și la terasele apartamentelor de la etaj, montare 2 usi duble din aluminiu cu geam termopan pentru cele 2 intrari din vila, usa aluminiu acces pod și usa aluminiu camera centralei, realizare copertină protecție scara exterioara, montare .X. boilere termoelectrice, instalatii noi (electrice, sanitare, incalzire) etc., iar lucrările de mentenanță tip .X. constau în protejarea personalului muncitor din .X. nr. .X. sau zona adiacenta și a aparaturii electronice și electrocasnice din cladire contra trazețnelor și a supratensiunilor atmosferice. S-a constatat că acestea reprezintă de fapt lucrări de investiții ce au ca scop asigurarea protecției valorilor umane și materiale în sumă de .X. lei.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix și care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat **cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix, pentru**

perioada .X./2008 - .X./ 2012, calculata prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei - .X. lei).**

c.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în anul .X. respectiv în perioada .X. la mijlocul fix **“.X.+X., nr. Inventar .X.”** din cadrul .X. în sumă de .X. lei, înregistrate, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. SRL .X., constând în readucerea apartamentelor nr. .X. la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ în principal lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambianță ce constau în înlocuirea tamplăriei exterioare cu tamplărie din PVC cu geam termopan, înlocuirea tamplăriei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugrăveli și vopsitorii, termoizolări pereți exteriori polistiren expandat și tencuiala decorativă colorată la toată clădirea, montare jgheaburi și burlane din PVC, înlocuire astereala cu lambriu PVC, montare balustrazi de inox pe casa scării și la terasele apartamentelor de la etaj, montare 2 uși duble din aluminiu cu geam termopan pentru cele .X. intrări din vilă, uși aluminiu acces pod și uși aluminiu camera centralei, realizare copertină protecție scara exterioară, montare .X. boilere termoelectrice, instalații noi (electrice, sanitare, încălzire) etc., iar **lucrările de tip .X.** constau în protejarea personalului muncitor din .X. nr. .X. sau zona ei adiacentă și a aparaturii electronice și electrocasnice din clădire contra trăsnetelor și a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care măjorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit **“.X.+X., nr. Inventar .X.”** din cadrul .X., pentru perioada .X. - .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei - .X. lei).**

d.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în anul 2010 respectiv în perioada .X. la mijlocul fix **“Clădire de intervenție .X., nr. Inventar .X.”** din cadrul .X. în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA, constând în readucerea clădirii la parametrii inițiali și asigurarea condițiilor optime de cazare.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip **.X.** (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea includ în principal lucrări de investitii/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient în sumă de **.X. lei** și au constatat în refacere tencuieli interioare, termoizolație de vată minerală sau inlocuitori la dormitoare etaj, montare copertine din inox cu policarbonat la balcoane, montare parchet laminat dormitor, înlocuire a unor instalații electrice, sanitare, înlocuirea usii de la intrare, demontare împrejmuiri și executarea unei împrejmuiri din teava metalică înglobată în beton și placată cu policarbonat, executarea unui foisor din lemn pe **.X. mp** etc..

S-a constatat că aceste cheltuieli majorează valoarea de intrare a mijlocului fix și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării astfel că s-a calculat cheltuielă deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit "*Cladire de interventie .X., nr. Inventar .X.*" din cadrul **.X.**, pentru perioada **.X./2008 – .X./2012**. Rezultă, la data de **.X./2012**, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (**.X. lei – .X. lei**).

e.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în perioada .X. respectiv, în perioada .X. la mijlocul fix ".X. nr. Inventar .X." în sumă de **.X. lei**, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. **.X. SA** și S.C. **.X. SRL .X.**, constând în execuția unei scări pe lungimea de **.X. m** cu trepte din beton cu dimensiunile **.X.** (pe traseul unei cărări), necesară pentru accesul comod, siguranța sporită și evitarea producerii de accidente la personalul de exploatare de la baraj **.X.**

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip **.X.** (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în amenajare curte, turnare beton, montare astereala din PVC, montare usi din lemn interioare, rostuire zid de sprijin etc., iar lucrările de tip **.X.** l-a constituit protejarea personalului muncitor din cladire sau zona adiacentă și a aparaturii electronice și electrocasnice din cladire contra trazețnelor și a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (**.X.**) respectiv de nivel (**.X.**) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit "*.X. nr. Inventar .X.*", pentru perioada **.X. – .X./2012**. Rezultă astfel, la data de **.X./2012**, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (**.X. lei – .X. lei**).

f.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în anul .X., respectiv în perioada .X./2012 – .X./ 2012 la mijlocul fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA și S.C. .X. SRL .X., constând în modernizarea clădirii.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în prin schimbarea acoperisului de țiglă cu unul tip Lindab, termoizolarea prin placare cu polistiren extrudat a exteriorului clădirii, parchet laminat în dormitoare și sufragerii, gresie și faianță în băi, tâmplărie din PVC cu geam termopan, modernizarea băilor și bucătăriilor prin înlocuirea obiectelor sanitare și instalațiilor sanitare, central termică de încălzire pentru fiecare apartament, înlocuire instalații electrice etc., iar lucrările de tip .X. le-au constituit protejarea personalului muncitor din clădire sau zona adiacentă și a aparaturii electronice și electrocasnice din clădire contra trăsnetelor și a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) respectiv de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecție fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix denumit “.X.+X., nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X.. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – hidrocentralele).

g.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în anul 2011, la mijlocul fix “.X. împrejuriri nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în montare usi și porți metalice glisante, turnare beton simplu în fundații, montare stalpi de teavă oțel, grunduri anticorozive, vopsitorii etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecție fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea, pentru perioada .X.. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

h.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate in anul 2008, anul 2010 și anul 2011 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X.,,X.”, în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în montare centrala electrica, fosa septica ecologica, tencuieli interioare, pereti despartitori si tavane suspendate din gips carton, parchet din parchet lamelar, placaj gresie si faianta, hidroizolatie tip .X., realizare canalizare respective alimentare cu apa a grupurilor sanitare, usi si ferestre din profile PVC tip gealan, instalatii electrice depozit etc.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuială deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix, pentru perioada .X. – .X./ 2012. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

i.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate in anul 2006 la mijlocul fix “.X. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SRL .X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în montare usa hol, usa biblioteca tehnica, repositionare usi acces grupuri sanitare si uscatoare electrice, montare tamplarie de termopan la camerele .X. si .X., închidere garaje laterale si mijloc, mărirea spatiului de parcare din fata garajelor si turnarea de bitum, turnare sape din ciment in garaje deasupra nivelului asfaltului din curte etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuială deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit “.X. Inventar .X.”, pentru perioada .X. – .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada ramasa de recuperat de la data receptionării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

j.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate in anul 2006 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în fundație beton ciment la stazi, alei si platforme carosabile, montare pavele ecologice pe suprafata carosabila a parcarii si pavele tip I pe trotuar, semanare gazon pe suprafete orizontale etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix, pentru perioada .X. – .X./ 2012. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei – .X. lei).**

k.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în tencuieli hidroizolante, placare cu table zincata, tavan si scafe din alucobond, înlocuire uși existente din table cu uși din AL sau PVC, placare cu gresie si faianța, instalație de iluminat central etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organele de inspecția fiscală au constatat cheltuială deductibilă în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă mijlocului fix, pentru perioada .X./2009 – .X./ 2012. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei (.X. lei – .X. lei).**

l.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. și .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA și SC .X. SRL .X..

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop

protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în realizarea hidroizolației cu membrane PVC tip .X. sau echivalent, schimbarea placilor fonoabsorbante ale tavanului din sala de comanda, execuția zugrăvelilor cu vopsea lavabilă în două straturi etc., iar lucrările de tip .X. au constat în protejarea personalului muncitor din clădire sau zona adiacentă și a aparaturii electronice și electrocasnice din clădire contra trăsnetelor și a supratensiunilor atmosferice.

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) și de nivel .X. aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit “.X. nr. Inventar .X.” pentru perioada .X., calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada rămasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

m.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în realizare traseu alimentare cu apă la vile de intervenție .X., instalații record alimentare cu apă vile intervenție, dotări (bazin apă .X.) etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix pentru perioada .X. – .X./ 2012. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

n.) Pentru lucrări de mentenanță tip .X. executate în anul 2010 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de către furnizorii S.C. .X. SA.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – tip .X. (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea constituie investiție ce are ca scop protecția valorilor umane și materiale, lucrările constând în realizare

infrastructură și suprastructură drum, realizare zid de sprijin, .X.m, amenajare taluze, podete, canal electric, executare rigole pereate etc..

Având în vedere cuantumul și natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță de nivel (.X.) aferente acestui mijloc fix, care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării organelor de inspecția fiscală au constatat cheltuielă deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix, pentru perioada .X.. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat în sumă totală de .X. lei** (.X. lei – .X. lei).

B. Cu privire la înregistrarea cheltuielilor de mentenanță tip .X., tip .X. și tip mentenanță corectivă

a.) Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrări de mentenanță tip .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X. în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de către furnizorul S.C. .X. SA.

Potrivit documentelor, respectiv avizele Consiliul tehnico-economic al .X. și caietele de sarcini, lucrarea de mentenanță tip .X. la .X.X. – .X. are ca scop creșterea gradului de disponibilitate al centralei, a gradului de fiabilitate al aparatajului primar și secundar din celule, a gradului de siguranță în exploatare, costuri de exploatare reduse și un sistem de metering adecvat cerințelor actuale.

Soluția tehnică adoptată a fost înlocuirea în totalitate a echipamentului primar și secundar din celule, inclusiv a protecțiilor electrice și sistemului de măsurarea energiei electrice (care nu mai corespundea reglementărilor ANRE), precum și a construcțiilor de susținere aferente.

Din nota de fundamentare nr..X. rezultă că pentru acest mijloc fix a fost **aprobată execuția lucrării tip .X. cu modernizări.**

.X.a întocmit proiectul tehnic .X., comanda nr..X. și comanda nr..X./2008, pentru lucrarea de mentenanță tip .X. lucrări realizate la mijlocul fix –denumit “.X., nr. Inventar .X.”, iar din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță–tip .X. (proiect tehnic, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările respective reprezintă de fapt investiții și/sau modernizări efectuate la mijlocul fix.

Din fișa mijlocului fix “.X., nr. Inventar .X.”, rezultă că la data de .X./ 2008, valoarea de inventar a acestuia în sumă de .X. lei figurează a fost complet amortizată, fiind stabilită o .X. durată normală de funcționare, respectiv de 12 ani începând cu luna .X./2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielă deductibilă în suma de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit “.X., nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X./2009 - .X./ 2012, calculată prin aplicarea metodei de amortizare liniară, pe perioada rămasă de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investiții. Rezultă, la data de .X./2012, cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei – .X. lei).

b.) Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrări de mentenanță corectivă executate in anul 2006, respectiv lucrari de mentenata tip .X. executate in perioada .X. la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.” în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de către furnizorul S.C. .X. SA.

În anul 2005, urmare a incidentului produs în data de .X./2005 la .X., .X. a întocmit Raportul de analiză, prin care s-au constatat urmatoarele:

- inundarea centralei prin capacul de vizitare al camerei spirale aferente .X. care s-a desprins din suruburi;
- inundarea bateriei de acumulatori .X., care asigura tensiunea operativă de .X. in .X. si in Statia de .X. .X., ceea ce a determinat dispariția tensiunii operative .X.;
- dezvoltarea unui incendiu la transformatorul de bloc .X. care s-a extins la acoperișul centralei si încăperile din zona platformei de montaj din central.

Pentru remedierea deficiențelor constatate la clădirea centralei în urma producerii incidentului a fost aprobată realizarea în anul 2006 a lucrărilor de **mentenanță corectivă** la mijlocul fix –“.X., nr. Inventar .X.”.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță–tip corectiva (raport de analiza incident, comenzi, devize de lucrari/situații lucrăride definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat ca acestea includ in principal lucrări de investitii/modernizări ce au ca efect atât sporirea gradului de confort si ambient cât si protecția valorilor umane si materiale (in suma de .X. lei) astfel, confectionat acoperiș tamplarie aluminiu, închidere camera de comanda, finisaje cladire centrala, balustrada pod acces centrala, instalatii stins incendii, iluminat exterior intre centrala si vile, turnat asfalt pod etc..

În perioada .X., .X., .X.a emis comanda nr..X. si dispozitia de santier nr..X./2008 pentru executarea lucrării **Tratarea suprafetei exterioare a cilindrului de beton. Reabilitare fatada .X.** la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.”.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestei lucrări de mentenanță (comenzi, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrările respective reprezintă de fapt investitii si/sau modernizări efectuate la mijlocul fix (in suma de .X. lei).

Având în vedere cuantumul si natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță aferente acestui mijloc fix care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuială deductibilă în sumă de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit “.X., nr. Inventar .X.” pentru perioada .X. - .X./ 2012. Rezultă, la data de .X./2012, cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat mai sus în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei – .X. lei).

c.) Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrari de mentenanță corectiva tip .X. executate in perioada .X. la mijlocul fix “Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.” în perioada .X. - .X., în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de către furnizorul S.C. .X. SA.

În anul 2005, urmare a incidentului produs în data de .X./2005 la .X., .X. a întocmit Raportul de analiză prin care s-au constatat următoarele:

- inundarea centralei prin capacul de vizitare al camerei spirale aferente .X. care s-a desprins din suruburi;
- inundarea bateriei de acumulatori .X., care asigura tensiunea operativa de .X. in .X. si in Statia de .X. .X., ceea ce a determinat disparitia tensiunii operative .X.;
- dezvoltarea unui incendiu la transformatorul de bloc .X. care s-a extins la acoperisul centralei si în încăperile din zona platformei de montaj din central.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrări de **mentenanță-tip corectiva** (raport de analiza incident, comenzi, devize de lucrari/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscală au constatat că la acest mijloc fix au fost executate lucrări de reabilitare si modernizare in suma de .X. lei, fără a fi evidentiata distinct costurile aferente modernizărilor.

Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță costul unei reparatii tip .X., nu poate depasi 40% din valoarea de inlocuire a mijlocului fix. Având in vedere faptul ca mijlocul fix "*Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.*" are o valoare de inlocuire la data de .X. in suma de .X. lei, iar costul reparatiei la acesta depaseste suma de .X. lei (.X. x 40%), precum si faptul ca au fost executate lucrări de .X. cu modernizare, organele de inspectie fiscala au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea hidroagregatului in suma de .X. lei reprezinta cheltuieli de natura investitiilor/modernizărilor efectuate la mijlocul fix care majorează valoarea de intrare a acestuia.

Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță, lucrările de reabilitare a unui hidroagregat reprezinta ansamblul lucrarilor care se executa in scopul readucerii unui grup energetic, inclusiv instalatiile anexe in starea care sa permita functionarea la parametrii nominali declarati, in conditii de siguranta si eficienta .X. pentru un nou ciclu de functionare (minim 22 ani). Rezultă că efectuarea **lucrarilor de mentenanță corectiva - .X.** a avut drept scop pregatirea hidroagregatului pentru un nou ciclu de functionare in vederea continuarii procesului de productie a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X. si totodata, **a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de functionare.**

Având în vedere cuantumul si natura cheltuielilor efectuate cu lucrările de mentenanță aferente acestui mijloc fix care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, acestea recuperându-se prin deducerea amortizarii organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuielă deductibilă în suma de **.X. lei reprezentand amortizarea** aferentă mijlocului fix denumit "*Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.*", pentru perioada .X./2008 – .X./ 2012. Rezultă astfel, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix menționat mai sus în sumă de .X. lei (.X. lei– .X. lei).**

d.) Sucursala a înregistrat cheltuieli cu lucrări de mentenanță corectiva tip .X. executate in anul .X. la mijlocul fix "*Hidroagragat nr. (.X.),*

nr. Inventar .X.“, în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de către furnizorul SC .X. SA.

În anul 2005, urmare a incidentului produs în data de .X./2005 la .X., .X. SA întocmit Raportul de analiză, iar pentru remedierea deficiențelor constatate la clădirea centralei a fost aprobată realizarea în anul 2006 a **lucrărilor de mentenanță corectivă** la mijlocul fix “Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.”.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță–tip corectiva (raport de analiza incident, comenzi, devize de lucrari/situații lucrărilor definitive/procese verbale de receptie) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca la acest mijloc fix au fost executate lucrări de reabilitare și modernizare în suma de .X. lei, fara a fi evidentiata distinct costurile aferente modernizărilor.

Conform normativului de programare a activității de mentenanță costul unei reparatii tip .X., nu poate depasi 40% din valoarea de inlocuire a mijlocului fix și având în vedere faptul ca mijlocul fix “Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.” are o valoare de inlocuire la data de .X. în suma de .X. lei și costul reparatiei la acesta depaseste suma de .X. lei (.X. x 40%), precum și faptul ca au fost executate lucrări de .X. cu modernizare, organele de inspectie fiscala au constatat că valoarea cheltuielilor efectuate de unitatea verificata pentru reabilitarea hidroagregatului, în suma de .X. lei reprezinta cheltuieli de natura investitiilor/modernizărilor efectuate la mijlocul fix care majoreaza valoarea de intrare a acestuia.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuiala deductibila în suma de **.X. lei reprezentand amortizarea** aferenta mijlocului fix denumit “Hidroagregat nr. (.X.), nr. Inventar .X.”, pentru perioada .X. – .X./ 2012 , calculata prin aplicarea metodei de amortizare liniara, pe perioada ramasa de recuperat de la data recepționării lucrărilor de modernizare/investitii. Rezultă, la data de .X./2012, **cheltuieli nedeductibile fiscal privind lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijlocul fix în sumă de .X. lei (.X. lei– .X. lei) .**

În ceea ce privește înregistrarea eronata a lucrărilor de mentenanță- (tip .X., tip .X., tip .X. respectiv tip mentenanță corectivă) direct pe cheltuieli de intretinere și reparatii și nu în categoria investițiilor/modernizărilor efectuate la mijloacele fixe menționate, organele de inspectie fiscală au solicitat, prin adresa înregistrată la secretariatul .X.sub nr..X., explicații privind cele constatate.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au constatat că suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli cu întreținere și reparații reprezintă lucrări de natura modernizărilor/investițiilor la mijloace fixe din patrimoniul .X., ce majoreaza valoarea de intrare a mijlocului fix și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. Astfel, s-a acceptat la deducere suma de **.X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea** calculată diferențiat, pentru perioada .X., în functie de data încheierii proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor și **nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei.**

.X.a înregistrat cheltuieli cu lucrările de mentenanță astfel:

A. Lucrarile .X. realizate la mijloacele fixe reprezentând "amenajare curte interioara sediu Sucursala .X." în perioada 2011.

B. Lucrarile din categoria investitiilor in mijloace fixe amortizabile incluse in mod eronat pe conturile de cheltuieli.

C. Cu privire la lucrările de mentenanță .X. din categoria modernizărilor realizate la mijlocul fix amortizabil "bloc interventie .X." înregistrate in debitul contului .X." .X."

D. Cu privire la lucrarile .X. .X.

a.) Referitor la lucrarile .X. .X. reprezentand ".X. lucrari ambientizare cladire centrala .X." înregistrate în contul .X. " .X.".

In data de .X. .X.a încheiat Actul aditional nr..X. la contractul nr..X./2005—act aditional nr..X. privind "lucrari .X. pentru 2006" prin care se stabileste valoarea lucrarilor pentru acest obiectiv la nivelul sumei de .X. lei, fara TVA.

În luna .X./ 2006 SC .X. SRL a emis factura nr..X. reprezentand "documentatie tehnica pentru lucrari de ambientizare .X. " în valoare .X. lei, cu TVA in suma de .X. lei, înregistrata in contul .X. "cheltuieli cu serviciile prestate de terti".

Din centralizatorul lucrarilor de plata reiese faptul ca lucrarile mentionate se refera la demolari, pardoseli, placaje, tamplarie lemn, instalatii incalzire, sanitare electrice si retea exterioara de canalizare. Conform situatiilor de plata intocmite aceste lucrari cuprind montaj radiatoare, cazan monobloc pentru incalzire, apa, obiecte sanitare, corpuri iluminat, racorduri conducte, camine vane, trepte din otel beton, ferestre, usi, tevi instalatii, pardoseli din placi gresie ceramica, placi faianta, zugraveli lavabile, armaturi pentru cazane incalzire, robineti, dotari baie etc..

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor cladirii, prin acestea realizându-se reabilitarea/ modernizarea constructiei "*Cladire centrala .X.*", lucrarile de investitii avand ca efect cresterea parametrilor tehnici ai cladirii și a gradului de confort astfel că, sucursala trebuia sa majoreze valoarea imobilului ".X. cladire centrala .X. —nr. inventar .X. " cu suma de .X. lei si sa recupereze, din punct de vedere fiscal această cheltuiela pe calea amortizarii începând cu luna .X. 2007.

Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și cheltuieli cu amortizarea fiscala lunara în suma de .X. lei (pentru perioada .X. — .X./2012).

b.) În data de .X./ 2005 s-a încheiat de catre .X. Actul aditional nr..X. la contract .X./2005 privind "lucrari .X. pentru 2005" prin care se stabileste valoarea lucrarilor pentru obiectivul ".X." la valoarea de .X. lei, fara TVA.

Din centralizatorul categoriilor de lucrari intocmit de catre SC .X. SA aceste lucrari includ demolari, compartimentari din rigips, tencuieli interioare, pardoseli,

tamplarie din lemn, izolatii, schele metalice, zidarii, ornamente, instalatii incalzire .

Conform situatiilor de lucrari intocmite lucrarile s-au concretizat in usi si ferestre din lemn, demontari sobe si semineuri din placi ceramice, demontari sobe din zidarie de caramida si a celor de gatit, tencuieli interioare, executare strat suport pentru pardoseli din mortat cement, executie ferestre si usi lemn, geamuri termoizolante, zidarie caramida pentru protectie hidroizolatie, turnare beton in fundatii, strat termoizolant din vata minerala, placi polistiren expandat.

În ceea ce privesc lucrarile de instalatii incalzire acestea au constat in montare cazan electric mural (.X. buc.), boiler electric (.X. buc), armaturi, montari radiatoare, tevi incalzire, robineti etc.

Lucrarile de demolare realizate au presupus demolari ziduri caramida, desfaceri tencuieli interioare si exterioare, desfacerea treptelor din caramida, si executarea de tencuieli din piatra artificiala si zugraveli lavabile, vopsitorii, pardoseli parchet stejar, fag, montat pervazuri, placi gresie, executie trepte prefabricate, placaj faiante etc..

În ceea ce privesc lucrarile de instalatii electrice acestea au constat în refacere instalatie prin montarea de tuburi izolante, tevi otel, conducte cupru, cabluri energie intreruptoare, prize, etciar lucrarile sanitare au constat in realizare racordurilor, montare fittinguri, mufe prin tevi pvc, ramificatii canalizare, ventilatii, lavoare, cada baie, vase closet, montaj robineti, contoare apa.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. (devize de lucrari/situatii tehnologie de executie la obiectiv /procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile sunt de natura amenajarilor cladirii, prin acestea realizandu-se reabilitarea/modernizarea constructiei "bloc interventie .X.", lucrarile de investitii având ca efect creșterea parametrilor tehnici ai cladirii și a gradului de confort.

De asemenea, în data de .X. s-a încheiat de catre .X. Actul aditional nr..X. la contract .X./2005 act aditional .X. privind "lucrari .X. pentru 2006" prin care se stabileste valoarea lucrarilor pentru obiectivul .X. la valoarea de .X. lei, lucrari fara TVA .

Ca urmare s-au executat o serie de alte lucrari de natura celor de mai sus constând in achizitii destinate realizarii de instalatii sanitare si electrice (cada baie), instalatii alimentare apa, realizare streasina cu capriori, lucrari tamplarie galerie, montat cablu energie, montat armaturi otel beton fundatii slabe, fasonare etc, lucrari rezistenta-sapaturi .

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit, ca si cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent trimestrului .X. 2006 suma de .X. lei, aferenta trimestrului .X. 2006 in suma de .X. lei, trim..X. 2006 in suma de .X. lei si a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea in suma de .X. lei (pentru perioada .X. – .X./2012).

c.) În perioada .X., .X. inregistreaza cheltuieli .X. efectuate la mijlocul fix –denumit ".X.", situata in localitatea .X., jud. .X. in cadrul .X. în contul .X.

„X.” subanalitic .X. „X.-X.”, in baza facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA.

.X.a comandat SC .X. SA proiectul si documentatia de executie pentru „reparatie capitala cladire locuinte de interventie .X. ”, avizat sub nr..X. de SC .X. SA .X. –Consiliul Tehnico-Economic la o valoare estimata de .X. lei.

Referatul de evaluare tehnica a constructiei in vederea modernizarii si reamenajarii cladirii, mentioneaza că aceasta constructie este din bърne de lemn orizontale, proiectata si executata in anul 1906 si care nu a suportat nicio reparatie capitala. Cladirea se compune din parter cu pod inalt pe o suprafata de .X. mp , fundatia este din piatra, planseul din grinzi de lemn, structura de rezistenta a acoperisului este pe capriori cu invelitoare din tigla montata pe sipci de lemn.

Conform memoriului tehnic de arhitectura si rezistenta (anexat prezentului proces verbal) lucrarile vor cuprinde modernizarea spatiului de la parter si amenajarea podului prin mansardare, in vederea locuirii, imbunatatirea confortului termic si modernizarea sistemului de incalzire prin amplasarea unei centrale termice proprii. Deoarece cladirea initial nu a fost prevazuta cu grupuri sanitare, se vor amenaja grupuri sanitare cu dus atata la parter cat si la etaj. Se vor amenaja doua dormitoare, o chicineta si un living central la parter, iar in pod se va efectua o mansardare prin compartimentare obtinându-se doua incaperi si grup sanitar. Valoarea totala a lucrarii este în sumă de .X. lei, iar sucursala a inregistrat in evidenta contabila suma de .X. lei in baza unor facturi insotite de situatii de lucrari emise de catre SC .X. SA.

În urma verificarii s-a constatat ca acestea sunt destinate mijlocului fix “.X.” care are atribuit numar de inventar nr..X. valoarea de inventar fiind de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit **cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil în suma de .X. lei** la perioada la care aceste cheltuieli au influentat calculul rezultatului impozabil, respectiv trim..X. și .X. 2006, și trim. .X., .X. și .X. și a stabilit **cheltuiala deductibila cu amortizarea in suma de .X. lei** (.X. luni * .X. lei).

d.) În perioada .X., .X.a înregistrat cheltuieli .X. efectuate la mijlocul fix –denumit “.X. ”, situat la .X. km de comuna .X., jud. .X., în contul .X. „X.”/subanalitic .X. „X.”, si subanalitic „X. .X.-X.” conform facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA .

Conform memoriului justificativ .X./ 2006 si caietului de sarcini nr..X./ 2006 al carui obiect il constituie “reparatie .X. “ nr. inventar .X. -anul punerii in functiune 1906, se impun lucrari avand in vedere gradul de deteriorare al constructiei. Lucrarile constau in refacere acoperis, finisaje interioare si exterioare (amenajare grup sanitar, tencuieli, placari cu gresie si faianta, vopsiri, inlocuire tamplarie, izolatie termica, inlocuire gard imprejmuire), refacere instalatie electrica interioara si exterioara, refacere instalatie paratraznet, stabilizare versant si executare rigole de scurgere, valoarea estimativa a lucrarilor fiind de .X. lei .

In anul .X., pentru continuarea lucrarilor incepute in anul 2006, conform referatului nr..X. /X. se solicita suplimentarea lucrarilor de nivel .X. la cladirea

centrala .X. cu suma de .X. lei pentru alte lucrari de amenajari interioare si exterioare inclusiv imprejmuire gard, stabilizare versant, alimentare cu apa.

Conform caietului de sarcini .X./ .X. al carui obiect il constituie “*amenajari exterioare si interioare*” scopul lucrarilor suplimentare este de a imbunatati aspectul general al zonei prin demolarea a doua constructii degradate si a executarii unor lucrari de amenajari exterioare si interioare .

In urma verificarilor s-a constatat ca suma facturata de SC .X. SA si inregistrata in evidenta contabila a .X.de .X. lei excede suma pentru care au fost incheiate acte aditionale pentru acest obiectiv de .X. lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil in suma de .X. lei la perioada la care aceste cheltuieli au influentat calculul rezultatului impozabil, respectiv trim..X./ 2006 și trim...X./ .X. si cheltuiala deductibila cu amortizarea in suma de .X. lei (55 luni * .X. lei).

e.) În perioada .X.- .X. .X.înregistrează cheltuieli de mentenanță efectuate la mijlocul fix –denumit “hidroagregat .X. “din cadrul centralei .X. .X., situată pe râul .X. , în debitul contului .X.,„X. „.X.” în baza facturilor emise de catre furnizorul SC .X. SA. Comisia tehnică de expertizare din cadrul .X.prin Fișa constatărilor tehnice nr..X./ 2010 a consemnat defecțiunile constatate în timpul exploatării hidroagregatului .X. a propus efectuarea de lucrări si înlocuirea unor componente la subansamblele hidroagregatului.

Pentru realizarea lucrării de mentenanță a fost încheiat „.X.” între .X. -.X., în calitate de beneficiar și S.C. .X. SA, în calitate de prestator executant ce are ca obiect „asigurarea de către S.C. .X. S.A. a activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea S.C. .X. S.A. – .X., prin executarea de lucrări cu caracter programat sau neprogramat, inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor lucrări/servicii, în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar și cu obligațiile asumate prin contract”, durata și valabilitatea contractului fiind de 2 ani, respectiv .X./2011-.X./2012 .

In cadrul lucrărilor de mentenanță de tip .X. la .X. –.X., o parte din lucrările, respectiv subansamblele componente ale hidrogeneratorului au fost efectuate, modernizate/reabilitate de către parteneri subcontractanți ai prestatorului SC .X. S.A cum sunt:

- S.C. .X. S.A. .X. – pentru lucrări de expertizare stare tehnică .X. – .X., execuție piese de schimb, lucrări de realizare a instalațiilor electrice;
- .X. – execuție piese de schimb (exemplu : sertare de distribuție RAV);
- .X. S.R.L. – furnizarea de sisteme de excitație .X.;
- .X. S.R.L. .X. – furnizor de echipamente electrice.

Din conținutul raportului, la punctul 2.2. „Concluzii și măsuri” rezultă că „*starea tehnică a generatorului nu permite funcționarea în siguranță a acestuia și se impun lucrări complexe de realibilitare/modernizare a statorului, rotorului și a lagărelor.*”

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru mijlocul fix –.X. din cadrul centralei .X. .X. (.X.), identificat cu număr de inventar .X. .X.a înregistrat

în contul .X. „.X. „.X.”, o valoare .X. lei, contravaloare ce corespunde cu situația prezentată de .X. din cadrul .X. în care sunt înregistrate documentele aferente costurilor de mentenanță în perioada .X./– .X./2011 pentru .X..

Facturile de achiziții emise de prestatorul SC .X. SA au înscrise la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor mențiunea „ .X.- .X. .X. conform Contract nr..X./2010 „,

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. din categoria lucrarilor de tip .X. (devize de lucrari/situatii lucrări definitive/procese verbale de receptie) si implicit la emiterea facturilor, organele de inspectie fiscală au constatat că acestea includ **lucrări executate la rotorul hidroagregatului** (măsurători și probe la determinarea formei geometrice a rotorului desfacere legături, demontare pene de împănare, suspendare rotor turbină, demontare buloane cuplă arbori, decuplare coloană distributie, lucrări de reabilitare poli și coroană polară, verificare și reglaje stea inferioară, spalare și montare rotor), **excitatoare** (demontare legături electrice rotor și stator, spălare curățare, demontare legături electrice perii colectoare), **Statorul hidroagregatului** (desfacere legături electrice, verificare bobinaj, spălare și curățare, reabilitare etc), **lagăr turbina** (demontare capac, suspendare corp lagăr), lagar axial (lucrări de realizare sistem de injectie, armături, reabilitare carcasă/ex: pv .X./3011) extragere ulei, demontare, corp lagăr, curățare baie lagăr axial), instalație frânăre–ridicare revizie cricuri, înlocuire garnituri și probe funcționale, rotor și capac turbină (control defectoscopie pale rotor prin măsurare jocuri rotor, demontare și verificare electropompe, refacere protecție corozivă; pentru steaua rotorului, lucrări precum refacere, măsurători coroană verificarea planeității discului de frânăre, lucrări de automatizare a hidroagregatului (implementarea în automatica .X. a unei protecții tehnologice suplimentare cu scopul de a supraveghea spagerea circuitelor hidraulice ale hidroagregatului).

Rezultă că efectuarea lucrărilor .X., prin natura și valoarea lor au avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru o .X. perioadă de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X., și totodată, **a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de functionare** (exemplu: implementarea în automatica .X. a unei protecții tehnologice suplimentare cu scopul de a supraveghea spagerea circuitelor hidraulice ale hidroagregatului, cheltuielile efectuate cu lucrarile .X. aferente acestui mijloc fix în valoare totală de .X. lei majoreaza valoarea de intrare a mijlocului fix se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat **cheltuiala nedeductibilă** în sumă de **.X. lei** din care: .X. lei aferentă trimestrului .X. 2011 și .X. lei aferentă trimestrului .X. 2011 și cheltuială deductibila în suma de **.X. lei reprezentand amortizarea** aferenta mijlocului fix denumit “hidrogenerator .X. –.X.” pentru perioada .X./2011 -.X./2012.

f.) În perioada 2009 – .X. .X.a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturilor de mentenanță de nivel (.X.) emise de catre

SC .X., în conformitate cu contractul de prestari servicii nr..X./2005, cu valabilitate pe perioada 2005-2009 .

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță din categoria lucrărilor de tip .X. (devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea **includ lucrări de natura expertizare și lucrări de inginerie, lucrări de reabilitare rotor, stator, lagăr axial și radial, lucrări de reabilitare anexe – control termic, lucrări de reabilitate instalații cu care sucursala trebuia să majoreze valoarea de inventar a mijlocului denumite “.X.” .X. și să recupereze cheltuiala efectuată în sumă de .X. lei prin deducerea amortizării lunare.**

De asemenea, prin executarea unor lucrari de modernizare/reconditionare/automatizare la o serie de ansamble si subansamble ale hidroagregatelor se pregateste hidroagregatul pentru un nou ciclu de functionare in vederea producerii energiei electrice in cadrul centralelor .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat **cheltuiala nedeductibilă** în sumă de **.X. lei** și cheltuială deductibilă în suma de **.X. lei reprezentand amortizarea** aferenta mijlocului fix denumit “hidrogenerator .X. –.X.” pentru perioada .X. – .X./ 2012.

În susținerea încadrării de către organele de inspecție fiscală a lucrărilor de mentenanță de tip .X. și .X. realizate la hidroagregatele .X. și .X. .X., respectiv .X. și .X. .X. în categoria modernizărilor/investitiilor sunt și dispozițiile date prin adresa nr..X./2010 de către de .X. și transmisă .X. pentru inregistrarea in evidenta contabila a modificarilor intervenite drept urmare analizei efectuate de catre Divizia .X. si Directia .X. (compartiment din cadrul societatii .X. –.X.) asupra lucrarilor .X. realizate de catre toate sucursalele din tara ce ii apartin, pentru anul 2009, care prevede că ”*In urma analizei cheltuielilor .X. pe anul 2009 efectuata de Divizia .X. si Directia .X. s-a constatat ca o parte a lucrarilor de reparatii efectuate la activele hidroenergetice sunt de valori foarte mari fata de valoarea activelor initiale (fata de valoarea de inlocuire rezultata in urma punerii in functiune a unor obiective noi) si sunt in general lucrari de modernizare, care conduc la beneficii suplimentare. Politica contabila adoptata de societate prin manualul de proceduri referitoare la cheltuielile ulterioare efectuate la activele hidroenergetice este de a mari valoarea activelor cu atat mai mult cu cat ele sunt de natura modernizarilor .*

In aceste conditii va transmitem alaturat situatia lucrarilor .X. in sucursale, cu caracter de modernizare in vederea trecerii acestora de la cheltuieli .X. la cele de modernizare (investitii).”

În fapt, cheltuielile cu intretinerea si reparatiile (tip .X.) ce fac obiectul adresei nr..X./2010, in suma de .X. lei stabilite de catre Divizia .X. si Directia .X., .X. din cadrul .X. pentru a fi stornate din costurile anului 2009 si inregistrate pe modernizari/investitii la mijloacele fixe denumite „hidroagregate-.X.” existente in cadrul centralelor .X. ale .X., **reprezinta modernizari efectuate la urmatoarele mijloace fixe:** hidroagregatul nr..X.-situat in incinta centralei .X.

(.X. lei), hidroagregatul nr..X.–situat in incinta Centralei .X. (.X. lei) si **hidrogenerator grup .X., situat in incinta Centralei .X. (.X. lei), nedeductibile fiscal.**

E- Referitor la lucrările .X. efectuate la hidroagregatele .X. și .X. din cadrul .X. și .X.

Pe perioada .X..X.a înregistrat lunar, direct pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli de mentenanță de nivel .X. (lucrări complexe ce reprezintă modernizări/retehnologizări/investitii efectuate la mijloacele fixe “hidroagregate .X. si .X.”) **și, totodată, în luna .X. al anului 2009 și 2010 a procedat la stornarea sumelor întregistrate inițial, in cursul anului, în contul .X.” .X.” subanalitic .X. „.X. – .X.”**, fiind înregistrate in mod corect, in contul de investitii in curs .X. “.X.”, subanalitic .X. “.X. ” în sumă de .X. lei.

.X.

a.) Sucursala a înregistrat lunar, în anul 2011, direct pe cheltuieli in contul .X. „.X.”/subanalitic .X.. contravaloarea facturilor emise de SC .X., reprezentand lucrari de „.X.-.X.” la .X. situat în .X. .

Potrivit ”Notei privind situatia lucrarilor .X. efectuate in anul 2011 ce pot fi considerate lucrari de modernizare” nr..X./2012 intocmita de .X. si transmisa .X.pentru inregistrarea in evidenta contabila a modificarilor intervenite drept urmare analizei efectuate de catre Divizia .X. si Directia .X. (compartiment din cadrul societatii .X.) asupra lucrarilor .X. realizate de catre toate sucursalele din tara ce ii apartin, pentru anul 2011, aceste lucrari sunt in realitate, lucrari complexe si reprezinta modernizari/investitii efectuate la mijlocul fix “hidroagregat .X.” si care din punct de vedere fiscal se recupereaza prin deducerea amortizarii si nu constituie cheltuieli curente.

Sucursala a corectat această situatie din proprie initiative in luna .X./2011 cand, potrivit notei contabile nr..X../2011 **prin care s-a stornat suma de .X. lei** întregistrate initial, in cursul anului, in cont..X.” .X.”/subanalitic .X.. „.X.-.X.” si inregistrarea acestora in contul .X. “.X.”, subanalitic .X. “.X. ”.

b.) In perioada 2010, .X.a înregistrat direct pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturilor .X. de nivel .X. (.X.) emise de catre SC .X. SA, in conformitate cu contractul de prestari servicii nr..X./2005, cu valabilitate pe perioada 2005-2009, actualizat cu acte aditionale privind suplimentarea pretului estimat pentru fiecare titlu de serviciu si in fiecare an de derulare.

Din analiza documentatiei care a stat la baza executarii acestor lucrari .X. din categoria lucrarilor complexe –tip .X. (facturi, devize de lucrari/situatii lucrari definitive/procese verbale de receptie), organele de inspectie fiscala au constatat ca factura nr..X./2010, factura nr..X./2010 si factura nr..X./2010 inregistrate de sucursala direct pe cheltuieli cu reparatiile includ, in perioada trim..X. 2010, atât lucrari de investiții, ce au ca efect cresterea parametrilor tehnici in suma de .X. lei, cat si lucrari de reparatii care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici initialiin valoare de .X. lei.

Astfel, pentru lucrarile de modernizari/investitii care au avut ca efect imbunatatirea parametrilor de exploatare, **cresterea fiabilitatii hidroagregatului denumite ".X." din cadrul .X.** , prin executarea unor lucrari de modernizare/reconditionare la o serie de ansamble si subansamble ale hidroagregatelor, in suma totala de .X. lei, s-a constatat faptul ca sucursala a considerat in mod eronat lucrarile de modernizare/investitii ca fiind cheltuieli cu reparatii la mijloace fixe si deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada 2010. Cheltuielile au fost inregistrate direct pe costuri diminuand nejustificat baza de impozitare a impozitului pe profit in trim. .X. 2012.

Astfel, rezulta ca pentru .X. aflate in incinta centralei .X. .X. care apartine .X., au fost efectuate lucrari .X. în suma de .X. lei ce reprezinta lucrari de modernizare a mijloacelor fixe pe anul 2010 nedeductibile pe trimestrul .X. 2010.

Intrucat aceste cheltuieli cu lucrarile .X. de nivel (X) efectuate in trimestrul .X. 2010 fac parte din lucrarea complexa de reparatie capitala si modernizare a mijlocului fix denumit ".X. -X. ", care s-a intins pana in anul 2012, aspectele fata de lucrarile de modernizare de natura imobiliarilor in curs aferente anului 2011 se impune tratarea unitara a situatiei fiscale generate de acest aspect in ce priveste perioada de la care societatea are dreptul recuperarii cheltuielilor in valoare de .X. lei prin deducerea amortizarii, **aceasta perioada fiind incepand cu luna .X./ 2012**, data la care s-a intocmit Procesul verbal de receptie a lucrarilor de modernizare a .X., si in care trebuiau cuprinse si aceste lucrarile de modernizare - perioada care nu face obiectul prezentei inspectii fiscale.

.X.

a.) Cu privire la stornarea cheltuielilor de mentenanță înregistrate în cursul anului 2009 de sucursală, în contul .X." Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" si trecerea acestor sume în categoria modernizărilor realizate la mijloacele fixe denumite „panouri pentru servicii auxiliare, automatizare” la hidroagregatele .X. și .X. ale centralelor .X. din cadrul .X.

Din verificarea documentelor prezentate a rezultat că .X.a înregistrat în anul 2009, în contul .X." Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"/subanalitic .X.-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile-lucrări de reparații anuale executate" cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, **lucrări încadrate inițial ca fiind de mentenanță de nivel .X. și .X., în realitate, acestea fiind lucrari complexe ce reprezintă modernizări/investiții efectuate la mijloacele fixe „panouri pentru servicii auxiliare, automatizare” la hidroagregatele .X. și .X. ale centralelor .X. din cadrul .X., respectiv obiectivul .X..**

Prin adresa nr..X./2010, Divizia economică și comercială din cadrul .X. a constatat că unele lucrări de reparație efectuate la activele hidroenergetice sunt de valori mari, comparativ cu valoarea inițială a activelor (în raport cu valoarea de înlocuire rezultată prin punerea în funcțiune a unor obiective noi) și sunt în general lucrări de modernizare care conduc la beneficii suplimentare. Urmare adresei, la nivelul sucursalei au fost analizate lucrările de mentenanță efectuate

în anul 2009, unele dintre acestea fiind reîncadrate ca lucrări de modernizare .

Prin urmare, în luna .X./2009, .X., cu nota contabilă nr..X./2009 a stornat din evidența contabilă suma de .X. lei, prin articolul contabil .X. "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile-lucrări de reparații anuale executate" = .X."Furnizori de prestări servicii RC" minus .X. lei, concomitent cu înregistrarea acestora în contul .X. "Imobilizări corporale în curs de execuție", subanalitic .X. "Imobilizări proprii-construcții montaj", înregistrare efectuată cu nota contabilă nr..X./2009, cu explicația „producție investiții-obiectivul .X.”.

Aceste modernizări realizate de furnizorul „.X. SA” la sistemele de automatizare și comandă pentru hidroagregatele tip .X.și .X., în baza contractelor de prestări servicii nr..X./2005 și .X./2009, sunt în sumă totală de .X. lei și reprezintă lucrări de automatizare și comandă efectuate la panourile de automatizare la .X. și .X. din cadrul centralelor .X., .X., .X., .X., lucrările fiind înregistrate în mod eronat pe cheltuieli de exploatare și afectând impozitul pe profit calculat în cursul anului 2009.

În concluzie, aceste sume vor fi luate în considerare numai la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit, în funcție de termenul scadent de plată al impozitului pe profit, întrucât sucursala a corectat înregistrările contabile întocmite eronat în cursul anului 2009.

b.) Cu privire la înregistrarea eronată a cheltuielilor de mentenanță (tip .X., .X., .X. și .X.) direct pe cheltuieli de întreținere și reparații și nu în categoria investițiilor efectuate la mijloacele fixe panouri de automatizare pentru hidroagregate .X. și .X., existente în cadrul centralelor .X. ale Sucursalei .X. .X.

În perioada .X. – .X./ 2012, .X.a înregistrat direct pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturilor de mentenanță de tip .X.,.X.,.X.,.X. emise de SC .X. SA, în conformitate cu contractul de prestări servicii nr..X./2005, cu valabilitate pe perioada 2006-2009 și contractul de prestări servicii nr..X./2009, cu valabilitate pe perioada .X., lucrări de mentenanță în sumă totală de .X. lei.

Astfel, pentru lucrările de mentenanță efectuate sub forma cheltuielilor ulterioare la mijloacele fixe existente, realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care au avut ca efect înlocuirea sistemului de automatizare clasic al hidroagregatului .X. și .X. de la .X. , bazat pe releu, cu un sistem de automatizare numeric, sistem ce se va înregistra în sistemul .X. al centralei, precum și lucrări ce au constat în realizarea unui nou sistem de monitorizare date instalație apă răcire, realizarea unui sistem de furnizare energie electrică ce trebuie să asigure creșterea siguranței în funcționarea alimentării cu energie electrică la sediul administrativ și clădire Dispecer .X.și realizarea unui sistem de comunicație .X. și Dispecer .X., achizițiile de sisteme on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice realizate pentru centralele .X. aparținând Sucursalei .X., achiziție, montaj și punere în funcțiune a sistemelor de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a hidroagregatelor .X. și .X., în sumă totală de .X. lei, s-

a constatat că sucursala a considerat în mod eronat aceste lucrări de investiții ca fiind cheltuieli cu reparațiile la mijloacele fixe, deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada .X..

Lucrările de mentenanță în sumă totală de .X. lei, reprezintă:

-.X. lei lucrări de reparație sisteme de automatizare la .X. și .X. din cadrul centralelor .X. aparținând .X., care, potrivit caietului de sarcini, constau în „înlocuirea sistemului de automatizare classic al hidroagregatului .X. și .X. de la .X. , bazat pe releu, cu un sistem de automatizare numeric”, sistem ce se va înregistra în sistemul .X. al centralei.

-.X. lei lucrări de realizare sistem achiziție și monitorizare date instalație apă răcire, nivele ulei lagăre și ulei scăpat realizate la .X. ru care se referă la realizarea unui sistem de achiziție, memorare și transmisie de date la distanță a mărimilor monitorizate care să asigure o mentenanță predictivă a instalațiilor grupului .X., solicitate a fi executate de către SC .X. SA .X. în baza adresei nr..X./2008 transmisă de sucursalei în completare la caietul de sarcini nr..X. având ca obiect lucrări de reparații tip .X. și lucrări suplimentare ce vor fi executate la .X. .X.. Conform situațiilor de lucrări anexate la facturile emise, realizarea acestui sistem a constat în achiziția și montarea unor automate programabile, fiind vorba de realizarea unui nou sistem de monitorizare date instalație apă răcire, sistem ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice, fiind de natura imobilizărilor ce se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

-.X. lei lucrări de reabilitare alimentare cu energie electrică sediu .X. și sistem de comunicație centrala Dispecer ce au avut drept scop „creșterea siguranței în funcționare a alimentării cu energie electrică sediu administrativ și clădire Dispecer .X. și realizarea unui sistem de comunicație .X. și Dispecer .X.” fiind de natura investițiilor.

-.X. lei achiziție sistem de monitorizare on-line a parametrilor (vibrații absolute, turații) .X.. Potrivit situației de lucrări anexată la factura emisă, în devizul emis este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru realizarea și implementarea acestui sistem, care potrivit caietului de sarcini nr..X./2009 trebuie să îndeplinească rolul de supraveghere a stării tehnice în funcționare a hidroagregatului, fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice, fiind de natura investițiilor.

-.X. lei lucrări de implementare sistem on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice la centralele .X. .X., .X. și .X. din cadrul .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru achizițiile de sisteme on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice, aceste sisteme sunt proiectate pentru a monitoriza comportamentul mecanic, urmând a funcționa ca un sistem portabil și de a opera ca o unitate permanentă de monitorizare, scopul acestor lucrări fiind achiziția de echipamente în vederea realizării și implementării sistemului on-line de monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice hidroagregate, respectiv achiziția de echipamente și software în vederea realizării implementării sistemului centralizat de baze de date și vizualizare offline a parametrilor pentru sistemele de monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice, sisteme care urmau să

funcționeze ca o unitate permanentă de monitorizare. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru realizarea și implementarea acestor sisteme astfel că aceste lucrări de achiziție și implementare sistem on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice realizate în cadrul centralelor .X. .X., .X. și .X. din cadrul .X. reprezintă investiții, fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice ce constituie mijloc fix.

-.X. lei lucrări de implementare sistem on-line pentru detectarea spărturilor accidentale în sistemul de conducte sub presiune al unei amenajări hidroenergetice la centralele .X. .X. și .X. din cadrul Sucursalei .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru achizițiile de sisteme on-line pentru detectarea spărturilor accidentale în sistemul de conducte sub presiune al unei amenajări hidroenergetice la centralele .X. .X. și .X. din cadrul Sucursalei .X., scopul acestor lucrări a fost achiziția și implementarea unor astfel de sisteme on-line, sisteme ale căror software trebuie să detecteze și să localizeze spargerea unor conducte de apă sub presiune, măsurarea realizându-se în timp real, datele fiind stocate pe un computer .

-.X. lei lucrări de implementare sistem integrat informatic de securitate pentru activitatea de exploatare și mentenanță în cadrul .X..

Potrivit prevederilor OMFP nr..X. pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern, în cadrul implementării proiectului de Management al riscurilor, la nivelul .X.a fost aprobată realizarea unor lucrări pentru centralele aferente bazinului râului .X. constând în realizarea unui sistem integrat informatic de securitate pentru activitățile de exploatare și mentenanță, lucrări având drept scop monitorizarea on line a lucrărilor de mentenanță și realizarea unei baze de date cu riscuri , pentru lucrările de mentenanță. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru software-uri și implementarea acestui sistem informațional, care potrivit caietului de sarcini nr..X./2011 trebuie să asigure procesarea, fluxul documentelor, arhivarea, emiterea și tipărirea rapoartelor de audit , precum și legătura cu alte sisteme de stocare și gestionare de date.

Prin urmare aceste lucrări sunt de natura imobilizărilor necorporale și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, pe o perioadă de 3 ani potrivit prevederilor legale.

-.X. lei lucrări de achiziție și implementare sistem de monitorizare video și stocare a imaginilor pentru centralele .X. din cadrul .X.. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este înscrisă doar valoarea lucrărilor realizate de terți privind achiziția acestor sisteme de supraveghere video. Potrivit caietului de sarcini nr..X./2011 acest sistem de supraveghere va consta în achiziția și montarea acestor camere video și software de vizualizare pentru fiecare din centralele din

cadrul .X., fiind de natura imobilizarilor, de tipul „sistemelor pentru identificarea și controlul accesului, supravegherea și alarmă la efracție”.

-.X. lei lucrări de realizare sistem de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a .X. și .X. .X. și .X..

Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru aceste lucrări, obiectul l-a constituit achiziția, montajul și punerea în funcțiune a unor sisteme de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a hidroagregatelor .X. și .X. .X. și .X., sisteme care trebuie să asigure măsurarea și transmiterea la sistemele de semnalizare și protecție ale hidroagregatelor a parametrilor privind vibrațiile absolute și turația hidroagregatului fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice.

În consecință, față de suma totală de .X. lei înregistrată în cheltuieli de exploatare în contul .X. ”Cheltuieli întreținere și reparații”, sucursala are drept de deducere pentru suma de **.X. lei reprezentând amortizarea** aferentă lucrărilor de mentenanță, rezultând o **cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă totală de .X. lei**, ce urmează a fi recuperată în perioada următoare.

.X., a înregistrat eronat cheltuieli .X. – .X. (din categoria tip .X.) direct pe cheltuieli de întreținere și reparații și nu în categoria modernizarilor efectuate la mijloacele fixe existente în cadrul centralelor .X. ale sucursalei.

Pentru realizarea acestor lucrări .X. au fost încheiate mai multe contracte între .X. în calitate de beneficiar și S.C. .X. SA .X., S.C. .X. SA, S.C. .X. SA .X., în calitate de prestatori, având ca obiect asigurarea de către prestatori a activității .X., modernizări și re tehnologizări la hidroagregate din cadrul obiectivelor .X., .X., .X., .X., .X., .X., lucrări de reparații la cladire sediu, .X., prin prestarea de servicii/executarea de lucrări cu caracter programat, neprogramat, sau din cadrul lucrărilor de investiții inclusiv asigurarea produselor necesare desfășurării acestor servicii/lucrări, în conformitate cu cerințele impuse de beneficiar.

Din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări .X. din categoria lucrărilor complexe – **tip .X.** (devize de lucrări, situații lucrări definitive, procese verbale de recepție) și a facturilor fiscale întocmite, s-a constatat că sunt incluse lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici, refacere condiții de funcționare și montaja cablurilor de distribuție, montare lagare, prelucrare segmenti axiali lagar radial axial inferior .X., realizare matrita segmenti cauciuc lagar turbina .X., reconditionare lagar turbina .X., reconditionare cap distribuție cu inlocuirea bucselor ghidare coloana distribuție .X., rectificat și centrat cap distribuție .X., confecționare bu.X. coloanadistribuție .X., prelucrare segmenti axiali lagar radial axial inferior .X., refacerea izolației uzate de la cablurile electrice și inlocuirea celor defecte, refacerea condițiilor de montaj și funcționare a legăturilor de la periile aferente inelelor colectoare, confecționari mufe inadire capete bobinaj, confecționare pene consolidare bobinaj, realizarea instalației de injecție ulei lagar axial inferior, confecționare filtre apă de racire .X., montaj și .X., realizare instalație

sincronizare manual/automat, montare brat sincronizare manuala si sincronizator numeric .X., dezafectare echipamente existente si reechipare pupitru aferent camera de comanda, montat pe pozitie racitori de ulei lagar radial axial si a racordurilor de cauciuc existente, refacere protectie anticoroziva corp lagar radial axial superior, confectionare presgarnituri din hotel lat .X., instalatii automatizare numerica .X., realizare si montare instalatie monitorizare vibratii, batai radiale , intrefier si variatii camp magnetic, reconditionari subansamble, lagar turbina, circuit de actionare blocare inel reglaj, executie si montaj filtru priza de apa, lucrari de proiectare si multiplicare documentatii tehnice, automatizari, modernizari.

Analizand documentele contabile (facturi fiscale, devize de lucrari, situatii consum materiale) a rezultat ca au fost inregistrate in categoria lucrarilor de reparatii efectuate la activele hidroenergetice, facturi de valori foarte mari, unele dintre acestea fiind lucrari de modernizare .X., care conduc la imbunatatirea parametrilor initiali, beneficii suplimentare si reducere de costuri, care nu trebuiau inregistrate ca o cheltuiala directa, ci ca o investitie efectuata la mijloacele fixe existente in patrimoniul sucursalei.

Fata de cele constatate **au fost reincadrate o parte din sumele inregistrate in cheltuieli cu reparatiile (facturi cu valori foarte mari si lucrari .X. si trecute pe lucrari de investitii**, astfel incat sa nu afecteze rezultatele financiare ale anului respectiv.

Astfel, la nivelul sucursalei au fost diminuate cheltuielile de reparatii (**care au fost stornate de sucursală la finele fiecărui exercițiu financiar, mai puțin anul 2011**) si reincadrate corect pe investitii (majorând valoarea mijloacelor fixe vizate) cu sumele:

- pe anul 2006	- .X. lei;
- pe anul 2007	- .X. lei;
- pe anul 2008	- .X. lei;
- pe anul 2009	- .X. lei;
- pe anul 2010	- .X. lei;
- pe anul 2011	- .X. lei;
-01.01 – .X./2012	- .X. lei

și au fost calculate cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal, astfel:

- pe anul 2006	- -
- pe anul 2007	- .X. lei;
- pe anul 2008	- .X. lei;
-pe anul 2009	- .X. lei;
- pe anul 2010	- .X. lei;
- pe anul 2011	- -
-01.01 – .X./2012	- .X. lei.

.X., a înregistrat în luna .X., integral pe costuri suma de **.X. lei** reprezentind contravaloarea facturii nr..X. din .X. emisa de catre SC .X. SA pentru "lucrari de racordare la rețeaua electrica a .X." respectiv lucrari pentru marirea sigurantei de functiunare a .X. de racord .X. si lucrari impuse pentru racordarea .X.. Mijlocul fix

(.X.) a fost dat în folosință în anul 2009 luna .X./și a fost stabilită data amortizării complete luna .X./2021 (durata normală de funcționare 12ani).

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de racordare la rețeaua electrică a .X. se încadrează în categoria investiții și cheltuielile aferente "*lucrărilor de racordare la rețeaua electrică a .X.*" se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Consecința fiscală este creșterea nejustificată a cheltuielilor în trimestrul .X. 2009 cu suma reprezentând diferența dintre cheltuielile considerate deductibile de către societate și cheltuielile cu amortizarea fiscală pe care societatea avea dreptul să o deducă în perioada respectivă, având ca efect fiscal diminuarea rezultatului perioadei, nedeclararea și nevirarea obligației datorate la scadență.

Ca urmare, s-a calculat **amortizare în sumă de .X. lei** ce reprezintă cheltuielile deductibile, nefiind acceptată la deducere suma de **.X. lei**.

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 cheltuielile 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 mentenanța pot reprezenta cheltuieli deductibile în condițiile în care documentele în baza cărora s-au emis facturile justifică acest fapt.

Totodată, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o .X. durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

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

Din constatări reiese că sucursalele au contractat lucrări de mentenanță atât la clădiri (.X., .X.), cât și în cadrul normativelor activității de mentenanță, modernizări și re tehnologizări la centralele .X. aflate în patrimoniul/administrarea .X. – sucursale, cu caracter de execuție programat sau neprogramat.

Astfel, din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de reparații capitale și curente încadrate pe categorii tip .X., .X., .X., .X. și menenanță corectivă în funcție de gradul de complexitate al acestora, respectiv

contracte, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de terminare și de recepție a lucrărilor, facturi, caiete de sarcini etc. s-a constatat că sucursalele au înregistrat toate cheltuielile cu contravaloarea mentenanței pe cheltuieli deductibile, iar ulterior, în urma adreselor primite de la .X., parțial au fost stornate.

În ceea ce privește cheltuielile cu mentenanța înregistrate în cursul unui exercițiu financiar și stornate în luna .X./a fiecărui exercițiu financiar organele de inspecție fiscală au constatat doar faptul că acestea influențează calculul impozitului pe profit pe parcursul exercițiului financiar și, acest aspect ar trebui avut în vedere la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit.

Referitor la cheltuielile cu mentenanța înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal și care nu au fost stornate în urma analizei documentației ce a stat la baza acestora s-a constatat că în fapt reprezintă modernizări care conduc la creșterea gradului de confort și ambient pentru clădiri și la creșterea fiabilității unor componente din cadrul centralelor .X. prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare, înlocuirea în totalitate a echipamentului primar și secundar din celule, inclusiv a protecțiilor electrice și sistemului de măsură a energiei electrice etc. acesta fiind scopul lucrărilor de mentenanță conform caietelor de sarcini și avizelor Consiliul tehnico-economic al .X., respectiv creșterea gradului de disponibilitate al centralei, a gradului de fiabilitate al aparatajului primar și secundar din celule, a gradului de siguranță în exploatare, costuri de exploatare reduse și un sistem de metering adecvat cerințelor actuale.

De asemenea se reține că potrivit **normativului de programare a activității de mentenanță costul unei reparații tip .X., nu poate depăși 40% din valoarea de înlocuire a mijlocului fix**, astfel că în multe cazuri s-a constatat că valoarea lucrărilor de mentenanță tip .X. efectuate la Hidroagregatele .X. și .X. din cadrul centralelor .X. a depășit acest procent astfel că lucrările se încadrează în categoria lucrărilor de modernizare, respectiv investiții care majorează valoarea imobilizărilor și se recuperează pe calea amortizării.

De asemenea, în ceea ce privește cheltuielile cu lucrările de mentenanță corectivă se reține că acestea au fost efectuate ca urmare a unor accidente (inundații, incendii) și reprezintă în fapt activități de reabilitare a hidroagregatelor care, potrivit normativului de programare a activității de mentenanță, reprezintă ansamblul lucrărilor care se execută în scopul readucerii unui grup energetic, inclusiv instalațiile anexe, în starea care să permită funcționarea la parametri nominali declarați, în condiții de siguranță și eficiență .X. pentru un nou ciclu de funcționare. Astfel de lucrări de reabilitare s-au executat și la hidroagregatele foarte vechi care necesitau lucrări de reabilitare în vederea readucerii la starea de funcționare normală prin înlocuirea de agregate, sisteme, subansamble cu altele mai performante, cheltuieli de mentenanță care include și modernizări.

Mai mult, în vederea reîncadrării cheltuielilor de mentenanță ca modernizări/investiții înregistrate de .X. organele de inspecție fiscală au solicitat

note explicative cu privire la scopul pentru care sunt utilizate clădirile de locuit .X. (nr. Inv .X., .X. și .X.), .X. (nr.inv..X.), clădire intervenție .X. (nr.inv..X.), .X. (nr.inv..X.), cum se justifica faptul că aceste imobile sunt destinate pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni impozabile ale sucursalei, precum și justificarea înregistrării pe cheltuieli deductibile fiscal, în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” a lucrărilor de modernizare la clădirile din patrimoniul Sucursalei.

Prin nota explicativa din data de .X./2013 s-au precizat următoarele:

- cladirile de locuit .X., .X., clădirea de intervenție .X., .X. sunt utilizate ca locuinte de interventie pentru salariatii locatiilor respective si sunt destinate exclusiv activitatii de baza a sucursalei respectiv producerea energiei electrice.
- lucrările efectuate la clădirile din patrimoniul sucursalei (clădiri de intervenție, centru dispeceri, depozit, împrejmuiiri) sunt lucrări de mentenanță asa cum rezulta din documentatia tehnica (caiete de sarcini, note de fundamentare, etc.) intocmite de serviciile de specialitate ale sucursalei (serviciul tehnic, serviciul mentenanță). Aceste lucrări sunt prvăzute în programele de mentenanță ale sucursalei din perioada mentionata aprobate de .X. și in bugetele de venituri si cheltuieli ale sucursalei si nu in programele de investitii, precum și faptul că explicatiile privind incadrarea acestor lucrării ca fiind lucrări de mentenanță trebuie date de serviciul tehnic, serviciul mentenanță si de directorul tehnic.

Astfel, în cazul lucrărilor de mentenanță tip .X. și .X. efectuate la clădiri, în speță .X.și .X., prezentăm, cu titlu exeplicativ, lucrările efectuate:

Lucrări de mentenanță tip .X. si tip .X. executate in perioada .X. respectiv perioada .X. la mijlocul fix “.X.+X., nr. Inventar .X.” din cadrul centralei .X. (.X.) din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță – **tip .X.** (caiet de sarcini, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de receptie) a rezultat că acestea reprezintă lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient, constând în înlocuirea tamplariei exterioare cu tamplarie din Al cu geam termopan, înlocuirea tamplariei interioare, placări cu faianta, gresie, parchet, zugraveli si vopsitorii, termoizolări pereti exteriori, zugraveli la fatade, înlocuire sarpanta si invelitoare acoperis cu tabla Lindab, montare burlane, scocuri si parazapezi, instalatii noi (electrice, sanitare, incalzire) etc., iar lucrările de mentenanță **tip .X.** la mijlocul fix menționat l-a constituit protejarea personalului muncitor din .X.+X. nr..X. sau zona adiacenta si a aparaturii electronice si electrocasnice din cladire contra traznetelor si a supratensiunilor atmosferice efectuându-se lucrări ce au constat în executarea săpăturilor pentru platbanda si a găurilor pentru electrozii de împământare, montarea electrozilor de împământare si turnarea betonitei, montarea catargului pentru .X., montarea .X.-ului, montarea platbandei de coborâre si legarea la priza de pamânt, verificarea si măsurarea instalației prize de pamant si protecție împotriva descărcarilor atmosferice etc..

Lucrările de mentenanță tip .X. executate in anul 2010 respectiv in perioada .X. la mijlocul fix “Cladire de interventie .X., nr. Inventar .X.” din

cadrul .X. includ în principal lucrări de investiții/modernizări ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient și au constat în refacere tencuieli interioare, termoizolație de vată minerală sau inlocuitori la dormitoare etaj, montare copertine din inox cu policarbonat la balcoane, montare parchet laminat dormitor, înlocuire a unor instalații electrice, sanitare, înlocuirea ușii de la intrare, demontare împrejmuiri și executarea unei împrejmuiri din teava metalică înglobată în beton și placată cu policarbonat, executarea unui foisor din lemn pe .X. mp etc..

Lucrările de mentenanță tip .X. executate în anul 2006 la mijlocul fix “.X. Inventar .X.” au constat în montare usa hol, usa biblioteca tehnică, repositionare uși acces grupuri sanitare și uscătoare electrice, montare tamplarie de termopan la camerele .X. și .X., închidere garaje laterale și mijloc, mărirea spațiului de parcare din fața garajelor și turnarea de bitum, turnare sape din ciment în garaje deasupra nivelului asfaltului din curte etc..

Lucrări de mentenanță tip .X. executate în anul 2006 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” au constat în fundație beton ciment la stazi, alei și platforme carosabile, montare pavele ecologice pe suprafața carosabilă a parcarilor și pavele tip I pe trotuar, semănare gazon pe suprafețe orizontale etc..

Lucrările de mentenanță tip .X. și .X. executate în perioada .X. la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” au constat în realizarea hidroizolației cu membrane PVC tip .X. sau echivalent, schimbarea plăcilor fonoabsorbante ale tavanului din sala de comandă, execuția zugrăvelilor cu vopsea lavabilă în două straturi etc

Lucrările de mentenanță tip .X. executate în anul 2010 la mijlocul fix “.X. nr. Inventar .X.” au constat în realizare infrastructură și suprastructură drum, realizare zid de sprijin, .X. m, amenajare taluze, podete, canal electric, executare rigole pereate etc..

Lucrarile .X. pentru 2005 la “.X.” conform situațiilor de lucrări s-au concretizat în uși și ferestre din lemn, demontări sobe și semineuri din plăci ceramice, demontări sobe din zidărie de cărămidă și a celor de găt, tencuieli interioare, executare strat suport pentru pardoseli din mortat ciment, execuție ferestre și uși lemn, geamuri termoizolante, zidărie cărămidă pentru protecție hidroizolație, turnare beton în fundații, strat termoizolant din vată minerală, plăci polistiren expandat, executarea de tencuieli din piatră artificială și zugrăveli lavabile, vopsitorii, pardoseli parchet stejar, fag, montat pervazuri, plăci gresie, execuție trepte prefabricate, placaj faianț, montare cazan electric mural (.X. buc.), boiler electric (.X. buc), armături, montări radiatoare, tevi încălzire, robineti, refacere instalație prin montarea de tuburi izolante, tevi oțel, conducte cupru, cabluri energie întrerupătoare, prize, etciar lucrările sanitare, realizare racorduri, montare fittinguri, mufe prin tevi pvc, ramificații canalizare, ventilații, lavoare, cada baie, vase closet, montaj robineti, contoare apă, refacere instalații electrice prin montarea de tuburi izolante, tevi oțel, conducte cupru, cabluri energie întrerupătoare, prize, iar lucrările sanitare au constat în realizare racordurilor, montare fittinguri, mufe prin tevi pvc, ramificații canalizare, ventilații, lavoare, cada baie, vase closet, montaj robineti, contoare apă.

De asemenea, în ceea ce privește lucrările de mentenanță tip .X., .X., .X. și .X. efectuate la hidroagregatele din cadrul centralelor .X. aflate în administrarea .X..X. –.X. și .X., .X., .X.– .X. și .X. din analiza documentației a rezultat că:

Lucrările de mentenanță tip .X. – .X. constând în recondiționarea subansamblelor hidroagregatului (format din hidrogenerator și turbină) includ **lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici**, cum sunt demontare, dezmembrare și manevrarea subansamble hidroagregate, echipamente hidromecanic și instalații auxiliare, constatări tehnice, recondiționare subansamble turbină, recondiționare răcitori lagăr axial, demontare RAV electrohidraulic, montare RAV numeric, realizarea legăturilor cu partea mecano-hidraulică și electrică, lucrări de proiectare și multiplicare documentației tehnice, ce au avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru un nou ciclu de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X. și, totodată, a crescut fiabilitatea unor componente prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare.

Lucrările de intervenție rapidă la hidroagregatul nr..X. din cadrul .X. din categoria lucrărilor complexe–tip .X., conform documentelor respectiv devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de terminare a lucrărilor reiese că acestea includ și lucrări de investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, fie prin creșterea veniturilor, fie prin diminuarea costurilor, cum sunt realizare instalație de rezervă pentru filtrarea apei de răcire, montare echipament de însoțire a conductelor de alimentare cu apă potabilă, cablarea circuitelor de alimentare ale consumatorilor vitali la centrala .X. .X., înlocuire cu tâmplărie de aluminiu la turn comandă ecluză, amenajare platforma de evacuare reziduri la centrala.X., înlocuire grup electrogen baraj, vană de intervenție rapidă .X. etc..

Lucrările de mentenanță tip .X. efectuate la mijlocul fix–denumit “hidroagregat .X. “ din cadrul centralei .X. .X., situată pe râul .X. , care, potrivit la punctul 2.2. „Concluzii și măsuri” din raportul de activitate rezultă că „starea tehnică a generatorului nu permite funcționarea în siguranță a acestuia și se impun lucrări complexe de realibilitare/modernizare a statorului, rotorului și a lagărelor”, au constat în **lucrări executate la rotorul hidroagregatului** (măsurători și probe la determinarea formei geometrice a rotorului desfacere legături, demontare pene de împănare, suspendare rotor turbină, demontare buloane cuplă arbori, decuplare coloană distribuită, lucrări de reabilitare poli și coroană polară, verificare și reglaje stea inferioară, spalare și montare rotor), **excitatoare** (demontare legături electrice rotor și stator, spalare curățare, demontare legături electrice perii colectoare), **Statorul hidroagregatului** (desfacere legături electrice, verificare bobinaj, spalare și curățare, reabilitare etc), **lagăr turbina** (demontare capac, suspendare corp lagăr), **lagar axial** (lucrări de realizare sistem de injectie, armături, reabilitare carcasă/ex: pv

.X./3011) extragere ulei, demontare, corp lagăr, curățare baie lagăr axial), **instalație frânare–ridicare revizie cricuri, înlocuire garnituri și probe funcționale, rotor și capac turbină** (control defectoscopie pale rotor prin măsurare jocuri rotor, demontare și verificare electropompe, refacere protecție corozivă; pentru steaua rotorului, lucrări precum refacere, măsurători coroană verificarea planeității discului de frânare, lucrări de automatizare a hidroagregatului (implementarea în automatică .X. a unei protecții tehnologice suplimentare cu scopul de a supraveghea spargerea circuitelor hidraulice ale hidroagregatului), care prin natura și valoarea lor au avut drept scop pregătirea hidroagregatului pentru o .X. perioadă de funcționare în vederea continuării procesului de producere a energiei electrice în cadrul centralei .X. .X., și totodată, **a crescut fiabilitatea unor componente, prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de funcționare** (exemplu: implementarea în automatică .X. a unei protecții tehnologice suplimentare cu scopul de a supraveghea spargerea circuitelor hidraulice ale hidroagregatului).

Lucrările de mentenanță (tip .X., .X., .X. și .X.) efectuate la mijloacele fixe panouri de automatizare pentru hidroagregate .X. și .X., existente în cadrul centralelor .X. ale .X., realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care au avut ca efect **înlocuirea sistemului de automatizare clasic al hidroagregatului .X. și .X. de la .X. ,** bazat pe relee, cu un sistem de automatizare numeric, sistem ce se va înregistra în sistemul .X. al centralei, precum și lucrări ce au constat în **realizarea unui nou sistem de monitorizare date instalație apă răcire, realizarea unui sistem de furnizare energie electrică** ce trebuie să asigure creșterea siguranței în funcționarea alimentării cu energie electrică la sediul administrativ și clădire Dispecer .X. și realizarea unui sistem de comunicație .X. și Dispecer .X., achizițiile de sisteme on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice realizate pentru centralele .X. aparținând Sucursalei .X., achiziție, montaj și punere în funcțiune a sistemelor de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a hidroagregatelor .X. și .X..

Lucrările de mentenanță reprezintă:

- lucrări de reparație sisteme de automatizare la .X. și .X. din cadrul centralelor .X. aparținând .X., care, potrivit caietului de sarcini, constau în „înlocuirea sistemului de automatizare clasic al hidroagregatului .X. și .X. de la .X. , bazat pe relee, cu un sistem de automatizare numeric”, sistem ce se va înregistra în sistemul .X. al centralei;

-lucrări de realizare sistem achiziție și monitorizare date instalație apă răcire, nivele ulei lagăre și ulei scăpat realizate la .X. ru care se referă la realizarea unui sistem de achiziție, memorare și transmisie de date la distanță a mărimilor monitorizate care să asigure o mentenanță predictivă a instalațiilor grupului .X. și a constat în achiziția și montarea unor automate programabile, fiind vorba de realizarea unui nou sistem de monitorizare date instalație apă răcire, sistem ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice, fiind de natura imobilizărilor ce se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

-lucrări de reabilitare alimentare cu energie electrică sediu .X. și sistem de comunicație centrala Dispecer ce au avut drept scop „creșterea siguranței în funcționare a alimentării cu energie electrică sediu administrativ și clădire Dispecer .X. și realizarea unui sistem de comunicație .X. și Dispecer .X.” fiind de natura investițiilor.

-achiziție sistem de monitorizare on-line a parametrilor (vibrații absolute, turații) .X..

- lucrări de implementare sistem on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice la centralele .X. .X., .X. și .X. din cadrul .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru achizițiile de sisteme on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice, aceste sisteme sunt proiectate pentru a monitoriza comportamentul mecanic, urmând a funcționa ca un sistem portabil și de a opera ca o unitate permanentă de monitorizare, scopul acestor lucrări fiind achiziția de echipamente în vederea realizării și implementării sistemului on-line de monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice hidroagregate, respectiv achiziția de echipamente și software în vederea realizării implementării sistemului centralizat de baze de date și vizualizare offline a parametrilor pentru sistemele de monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice, sisteme care urmau să funcționeze ca o unitate permanentă de monitorizare. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru realizarea și implementarea acestor sisteme astfel că aceste lucrări de achiziție și implementare sistem on-line monitorizare și diagnosticare mărimi mecanice realizate în cadrul centralelor .X. .X., .X. și .X. din cadrul .X. reprezintă investiții, fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice ce constituie mijloc fix.

-lucrări de implementare sistem on-line pentru detectarea spărturilor accidentale în sistemul de conducte sub presiune al unei amenajări hidroenergetice la centralele .X. .X. și .X. din cadrul Sucursalei .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru achizițiile de sisteme on-line pentru detectarea spărturilor accidentale în sistemul de conducte sub presiune al unei amenajări hidroenergetice la centralele .X. .X. și .X. din cadrul Sucursalei .X., scopul acestor lucrări a fost achiziția și implementarea unor astfel de sisteme on-line, sisteme ale căror software trebuie să detecteze și să localizeze spargerea unor conducte de apă sub presiune, măsurarea realizându-se în timp real, datele fiind stocate pe un computer.

-lucrări de implementare sistem integrat informatic de securitate pentru activitatea de exploatare și mentenanță în cadrul .X..

Potrivit prevederilor OMFP nr..X. pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern, în cadrul implementării proiectului de Management al riscurilor, la nivelul .X. a fost aprobată realizarea unor lucrări pentru centralele aferente bazinului râului .X. constând în realizarea unui sistem integrat informatic de securitate pentru activitățile de exploatare și mentenanță, lucrări având drept scop monitorizarea on line a lucrărilor de mentenanță și realizarea unei baze de date cu riscuri,

pentru lucrările de mentenanță. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este inclusă doar valoarea achiziției de la terți pentru software-uri și implementarea acestui sistem informațional, care potrivit caietului de sarcini trebuie să asigure procesarea, fluxul documentelor, arhivarea, emiterea și tipărirea rapoartelor de audit, precum și legătura cu alte sisteme de stocare și gestionare de date. Prin urmare aceste lucrări sunt de natura imobilizărilor necorporale și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, pe o perioadă de 3 ani potrivit prevederilor legale.

-lucrări de achiziție și implementare sistem de monitorizare video și stocare a imaginilor pentru centralele .X. din cadrul .X.. Potrivit situațiilor de lucrări prezentate de sucursală pentru facturile emise aferente acestor lucrări, în devizele emise este înscrisă doar valoarea lucrărilor realizate de terți privind achiziția acestor sisteme de supraveghere video. Potrivit caietului de sarcini acest sistem de supraveghere va consta în achiziția și montarea acestor camere video și software de vizualizare pentru fiecare din centralele din cadrul .X., fiind de natura imobilizărilor, de tipul „sistemelor pentru identificarea și controlul accesului, supravegherea și alarmă la efracție”.

-lucrări de realizare sistem de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a .X. și .X. .X. și .X.. Potrivit caietelor de sarcini întocmite pentru aceste lucrări, obiectul l-a constituit achiziția, montajul și punerea în funcțiune a unor sisteme de monitorizare on-line a parametrilor cu funcția de semnalizare și protecție a stării tehnice a hidroagregatelor .X. și .X. .X. și .X., sisteme care trebuie să asigure măsurarea și transmiterea la sistemele de semnalizare și protecție ale hidroagregatelor a parametrilor privind vibrațiile absolute și turația hidroagregatului fiind vorba de achiziția unui echipament ce se încadrează în categoria echipamentelor pentru centralele electrice.

În ceea ce privește lucrările de mentenanță corectivă efectuate la hidroagregatele din cadrul centralelor .X. administrate de .X., efectuate **la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.” din cadrul .X., din nota de fundamentare nr..X. rezultă ca pentru acest mijloc fix a fost aprobată execuția lucrării tip .X. cu modernizări.**

Soluția tehnică adoptată a fost înlocuirea în totalitate a echipamentului primar și secundar din celule, inclusiv a protecțiilor electrice și sistemului de măsură a energiei electrice (care nu mai corespundea reglementărilor ANRE), precum și a construcțiilor de susținere aferente, iar din analiza documentației care a stat la baza executării acestor lucrări de mentenanță-tip .X. (proiect tehnic, devize de lucrări/situații lucrări definitive/procese verbale de recepție) și implicit la emiterea facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările respective reprezintă de fapt investiții și/sau modernizări efectuate la mijlocul fix.

Lucrările de mentenanță corectivă executate la mijlocul fix “.X., nr. Inventar .X.” ca urmare a inundării centralei prin capacul de vizitare al camerei spirale aferente .X. care s-a desprins din suruburi, inundării bateriei de

acumulatori .X. care asigura tensiunea operativă de .X. in .X. si in Statia de .X. .X., ceea ce a determinat dispariția tensiunii operative .X. I dezvoltarii unui incendiu la transformatorul de bloc .X. care s-a extins la acoperișul centralei si încăperile din zona platformei de montaj din central, au constat în lucrări de investitii/modernizări ce au ca efect atât sporirea gradului de confort si ambient cât si protecția valorilor umane si materiale astfel, confectionat acoperiș tamplarie aluminiu, închidere camera de comanda, finisaje cladire centrala, balustrada pod acces centrala, instalatii stins incendii, iluminat exterior intre centrala si vile, turnat asfalt pod etc..

Lucrarile de mentenanță corectiva tip .X. executate mijlocul fix “Hidroagregat nr. .X. (.X.), nr. Inventar .X.” ca urmare a inundării centralei prin capacul de vizitare al camerei spirale aferente .X. care s-a desprins din suruburi, inundării bateriei de acumulatori .X. care asigura tensiunea operativă de .X. in .X. si in Statia de .X. .X. și dezvoltarii unui incendiu la transformatorul de bloc .X. care s-a extins la acoperișul centralei si în încăperile din zona platformei de montaj din central au în lucrări de reabilitare si modernizare care au crescut fiabilitatea unor componente. **Conform normativului de programare a activitatii de mentenanță costul unei reparatii tip .X., nu poate depasi 40% din valoarea de inlocuire a mijlocului fix, astfel că aceste lucrări sunt de natura** investitiilor/modernizărilor efectuate la mijlocul fix care majorează valoarea de intrare a acestuia.

Conform celor prezentate mai sus se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală prin contestație se aduc argumente în sensul că pct.1.6 din Regulamentul de conducere și organizare a activității de mentenanță aprobat prin Ordinul 35/2002 definește notiunea de mentenanță preventivă și corectivă de tip .X., .X., .X. și .X., de modernizare și re tehnologizare, precum și prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare care prevede condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca lucrările să se încadreze în categoria modernizărilor de natura investițiilor susținând că a tratat corect aceste cheltuieli având în vedere că niciuna dintre cele două condiții nu sunt îndeplinite.

Se reține că, din punct de vedere fiscal, natura cheltuielilor efectuate se justifică cu documente respectiv, contracte, situații de lucrări, devize de cheltuieli, facturi sau orice alte documente care stau la baza încadrării acestora în una din categoriile: cheltuieli cu reparații deductibile fiscal sau cheltuieli cu investițiile, respectiv modernizările ce majorează valoarea mijloacelor fixe și care se recupereaza pe calea amortizării.

În vederea încadrării cheltuielilor cu lucrările executate la imobilizări s-a emis punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția Generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2009, în care se precizează:

“Din punctul de vedere al atributiilor noastre si in conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, in categoria lucrarilor de reparatii intra lucrari de genul: zugraveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolatiei, [...] inlocuirea unor

materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

In categoria lucrarilor 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 natură care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”

Astfel, așa cum s-a prezentat anterior, lucrările de mentenanță efectuate la imobilizări de natură clădirilor constând în montari de ferestre și usi PVC cu geam termopan, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii etc. sunt de natură modernizărilor care duc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient, respectiv la reabilitarea termică a acestora, respectiv cheltuieli ulterioare, care majorează valoarea de intrare a imobilizării și se recuperează pe calea amortizării

De asemenea, se reține că **lucrările de mentenanță tip .X. efectuate la hidroagregatele** din cadrul centralelor .X. includ și modernizări/investiții ce au ca efect creșterea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, fie prin creșterea veniturilor, fie prin diminuarea costurilor, au crescut fiabilitatea componentelor din cadrul centralelor .X. prin instalarea unor sisteme de monitorizare a parametrilor de functionare, înlocuirea în totalitate a echipamentului primar și secundar din celule, inclusiv a protecțiilor electrice și sistemului de măsură a energiei electrice etc. acesta fiind, în fapt, scopul lucrărilor de mentenanță prevăzut și în caietelor de sarcini și avizele Consiliul tehnico-economic al .X., respectiv creșterea gradului de disponibilitate al centralei, a gradului de fiabilitate al aparatajului primar și secundar din celule, a gradului de siguranță în exploatare, costuri de exploatare reduse și un sistem de metering adecvat cerințelor actuale.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia la .X.organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei cu cheltuielile deductibile reprezentând amortizare în sumă de .X. lei organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuieli cu amortizarea aferentă cheltuielilor cu lucrările de mentenanță înregistrate pe perioada .X., efectuate la .X. , .X., .X., .X. și .X., care în fapt reprezintă cheltuieli cu modernizări care majorează valoarea de intrare a imobilizărilor și se recuperează pe calea amortizării conform prevederilor legale incidente.

De asemenea, în cazul lucrărilor de mentenanță înregistrate pe perioada .X., efectuate la .X.- .X. , .X., .X., .X., .X., .X. și .X., care în fapt reprezintă cheltuieli cu modernizări care majorează valoarea de intrare a imobilizărilor și se recuperează pe calea amortizării conform prevederilor legale incidente, se reține

că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar numai pe anul 2011 acesta fiind anul în care sucursala nu a stornat cheltuielile cu lucrările de mentenanță, cheltuielile pe perioada .X. și .X., stornate la finele fiecărui exercițiu financiar, fiind avute în vedere la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit. Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, deductibile fiscal, având în vedere că aceste cheltuieli de natura modernizărilor majorează valoarea de intrare a imobilizărilor și se recuperează pe calea amortizării conform prevederilor legale incidente.

În același sens s-a procedat și la .X. pentru cheltuielile de mentenanță de natura modernizărilor.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia cheltuielile cu mentenanța tip .X. efectuate la hidroagregatele administrate de .X. conform căreia acestea nu reprezintă lucrări de investiții și anexează raportul întocmit de Serviciul de Mentenanță din cadrul sucursalei prin care se prevede că parametrii tehnici nu s-au îmbunătățit organul de soluționare a contestației reține că raportul precizează lucrările de mentenanță, respectiv reabilitare vană cu închidere rapidă, reabilitare servicii generale .X., înlocuire cale de curent macarale .X. tf .X. , modificare circuit hidraulic de acționare amplasat pe servomotorul .X. stavila baraj .X. și amenajare platformă de evacuare reziduuri zona .X.-X., reparație acoperiș depozit batardouri ecluză.

În ceea ce privește lucrările la vana la hidroagregatul nr. .X. din .X. efectuate în anul 2009 conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală acestea au fost stornate în luna .X./2009, astfel că însăși sucursala recunoaște ca fiind lucrări de modernizare.

De asemenea, în anul 2011 au fost efectuate .X. de lucrări de mentenanță care, în luna .X., au fost stornate din cheltuieli fiind astfel recunoscute ca reprezentând modernizări.

Mai mult, din constatări reiese că lucrările înlocuire cale de curent macarale .X. tf, vană de intervenție rapidă .X., înlocuire cale de curent macarale .X. tf și amenajare platformă de evacuare reziduuri zona .X.-X., reparație acoperiș depozit batardouri ecluză, reprezintă lucrări de mentenanță tip .X. , iar di raport reiese că acestea au constat în înlocuirea acoperișului de tablă degradat cu unul din policarbonat, reabilitarea vanei prin refacerea protecției anticorozive, înlocuire roți de rulare și ghidare etc..

De altfel raportul a fost întocmit ca urmare a inspecției fiscale și nu anterior acesteia. În consecință, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au efectuat încadrarea acestor cheltuieli ca fiind modernizări/investiții în urma analizei documentelor prezentate de sucursală astfel că, atât timp cât nu sunt anexate documente care să infirme constatările prezentarea doar a unui raport scris întocmit ulterior inspecției fiscale nu este suficientă.

În ceea ce privește argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală nu au calculat cheltuieli cu amortizarea pentru mijloacele fixe cu durata normală

de funcționare expirată pe motiv că sucursala nu a determinat o .X. perioadă de funcționare nu poate fi reținut având în vedere că la art.III pct.2 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede:

*“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 .X. durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.**”*, atribuție ce intră în sarcina proprietarului /administratorului care deține în patrimoniu imobilizările la care s-au efectuat investițiile.

Referitor la faptul că în cazul .X. inu s-a calculat amortizare, organul de soluționare reține că în raportul de inspecție fiscală s-a menționat faptul că lucrările de mentenanță tip .X. efectuate la .X. – .X. s-au efectuat până în luna **.X./ 2012** când a avut loc recepția lucrărilor, perioadă care este ulterioară perioadei verificate și deci nu se pot stabili cheltuieli cu amortizarea având în vedere că aceasta se calculează de la data punerii în funcțiune a imobilizării.

În ceea ce privește lucrările de mentenanță efectuate la .X. contestatarea prezintă un raport, fără număr, fără dată, în care este prezentat scopul și necesitatea lucrărilor de mentenanță tip .X. concluzionându-se că acestea au dus la eliminarea unor puncte slabe în instalații și aducerea schemei la schema normală de funcționare. Acest document nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală ce au la bază analiza documentației pentru fiecare lucrare înregistrată de sucursală.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia nu s-a calculat amortizare pentru lucrările înregistrate pe cheltuieli și ulterior stornate nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că aceste cheltuieli au fost stornate din proprie inițiativă și înregistrate ca fiind modernizări/investiții astfel că, stabilirea duratei de recuperare a acestor cheltuieli care majorează valoarea de intrare a imobilizărilor și a cuantumului amortizării reprezintă obligații proprii privind evidența contabilă a sucursalei.

Referitor la susținerea conform căreia contestatarea nu a putut identifica cheltuielile cu amortizarea în cazul .X. organul de soluționare precizează:

De la pag.204 la pag. 226, la finalul fiecărui capitol C, D1, D2, E1, E2, E3, E4, F, G, H, J1, J2, K penultimul paragraf sau penultimul paragraf înainte de “Motive de fapt”, respectiv la capitolul I, primul paragraf de la “Motive de fapt” sunt înscrise cheltuielile cu amortizarea.

Prin urmare, având în vedere cele precizate 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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de mentenanță sumă de .X. lei.

13. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de apă minerală, săpun, detergent, materiale pentru curățenie, echipament sportiv și obiecte electronice și electrocasnice în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, stabilite la .X., Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil al acestor cheltuieli, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care, la inspecția fiscală nu au fost prezentate documente justificative și/sau explicații care să justifice că achizițiile au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: .X. – .X./2012.

În fapt, .X.a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea achizițiilor de apă minerală, săpun, detergent, materiale pentru curățenie, echipament sportiv și obiecte electronice și electrocasnice (frigidere, home cinema, aparate foto etc.) în sumă totală de .X. lei fără să justifice utilizarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile și necesitatea unor astfel de achiziții.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala are montate dozatoare de apă distilată, iar cantitățile de apă minerală achiziționate nu se justifică având în vedere numărul personalului angajat, precum și anotimpul rece de iarnă, toamnă și primăvară.

În ce privește materialele de curățenie, săpun și detergenți nu se justifică având în vedere aceste activități au fost efectuate de firme specializate, iar bunurile electronice și electrocasnice și echipamentul sportiv nu se justifică având în vedere obiectul de activitate al sucursalei.

Potrivit celor prezentate s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pe motiv că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile 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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X. – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

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

e) operațiuni taxabile;”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea că aceste achiziții au fost destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu bunurile achiziționate în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente care să justifice că acestea au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, **referitor la achizițiile de apă minerală** din constatări reiese că sucursala are montate dozatoare de apă distilată în locațiile unde angajații își desfășoară activitatea, iar cantitățile de apă minerală achiziționate nu se justifică având în vedere numărul personalului angajat, precum și anotimpul rece de iarnă, toamnă și primăvară.

Față de cele constatate prin contestație se aduc argumente în sensul că aceste dozatoare se regăsesc doar la sediul sucursalei unde nu s-a consumat apă minerală, aceasta fiind utilizată de persoanele direct productive din punctele de lucru unde apa nu este potabilă conform documentelor emise de Autoritatea de Sănătate Publică .X. având în vedere particularitatea desfășurării activității în .X. aflate la 200 m în pământ de la suprafață. De asemenea invocă condițiile grele de muncă, respectiv crearea unor câmpuri magnetice foarte puternice în

jurul turbinelor, existența zgomotului permanent care presupune un nivel de hidratare ridicat al persoanelor angajate la aceste puncte de lucru.

Față de aceste argumente organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice cele susținute, respectiv bonuri de consum, liste cu persoanele angajate care au beneficiat de aceste bunuri, alte documente justificative etc..

Referitor la cheltuielile cu achizițiile de săpun, detergenți și materiale de curățenie, din constatări reiese că aceste activități au fost prestate de firme autorizate, iar prin contestație se arată că activitățile de curățenie au fost efectuate de firme specializate numai la sediul sucursalei, precum și faptul că prin Contractul Colectiv de Muncă și Notele comune se specifică acordarea a 400g/lună/persoană detergent pentru personalul muncitor, 200g/lună/persoană detergent pentru personalul ce are în dotare echipament de protecție și 200g/lună/persoană săpun pentru igiena personală și întreținerea echipamentului de lucru, pentru care deține bonuri de consum și tabele semnate de personalul care a beneficiat de respectivele produse, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil/nedeductibil total/parțial al acestor cheltuieli.

Organul de soluționare a contestației reține că deși societatea invocă o serie de documente în susținere acestea nu au fost prezentate la contestație.

În ceea ce privește cheltuielile cu achizițiile de obiecte electronice și electrocasnice prin contestație sucursala susține că datorită condițiilor de muncă-program de lucru în ture de 12 ore, s-a efectuat achiziționarea frigiderelor și cuptoarelor cu microunde, televizorul a fost achiziționat pentru utilizarea în cadrul teleconferințelor, iar aparatele foto sunt utilizate de personalul cu atribuțiuni de monitorizare și urmărire a diverselor activități și certificarea unor lucrări, precum și faptul că numărul produselor achiziționate a fost de .X. bucăți, fără să prezinte documente din care să rezulte repartizarea cuptoarelor cu microunde și frigiderelor pe puncte de lucru, repartizarea aparatelor foto persoanelor cu atribuțiuni de teren și documentele care au necesitat utilizarea de fotografii efectuate cu aceste aparate, documente din care să reiasă că au avut teleconferințe în scopul desfășurării activității.

În ceea ce privește cheltuielile cu echipamentul sportiv nu se aduc argumente prin contestație ceea ce denotă că societatea este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, se reține că deși societatea contestă aceste cheltuieli nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu au fost prezentate documente sau explicații scrise care să probeze cele susținute așa cum se prevede la art.10 alin. (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin*

utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție” coroborate cu cele ale art.64 din același act normativ potrivit cărora “Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de apă minerală, săpun, detergenți, obiecte de curățenie, bunuri electronice și electrocasnice se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea că aceste achiziții au fost destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Întrucât societatea nu a prezentat, nici la inspecția fiscală și nici la contestație, documente doveditoare și/au explicații scrise din care să rezulte că achizițiile au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile nu se justifică dreptul de deducere al taxei.

Așa cum s-a prezentat anterior persoana impozabilă are obligația să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție, fapt reliefat și de prevederile Deciziei nr..X. a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Ca urmare, în temeiul 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de apă minerală, săpun, detergent, materiale pentru curățenie, echipament sportiv și obiecte electronice și electrocasnice în sumă de .X. lei, precum și pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei.**

14. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii de întocmire a unor documentații tehnice, studii și proiecte în sumă de .X. lei, stabilite la .X., Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire deductibilitatea acestora în condițiile în care serviciile nu au fost utilizate în scopul pentru care au fost efectuate, respectiv nu au fost utilizate în scopul operațiunilor impozabile generatoare de venituri impozabile.

Perioada verificată: .X..

În fapt, .X.a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea prestărilor de servicii de întocmire a unor documentații tehnice, studii și proiecte vizând intervenții ce urmau să aibă loc la mijloacele fixe aflate în patrimoniul sucursalei în baza facturilor emise de diverși furnizori, în sumă de .X. lei pentru care prestatorii au renunțat la continuarea contractului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala a înregistrat facturile emise de prestator pe cheltuieli cu toate că avea cunoștință de procedura care urmează, respectiv avizul Consiliului tehnico-economic al .X. în funcție de amploarea și valoarea lucrărilor necesare, respectiv încadrarea la lucrări cu caracter de reabilitare-cu execuție din fonduri de mentenanță sau cu caracter de re tehnologizare sau modernizare-cu finanțare din fonduri de investiții, respectiv că nu există certitudinea punerii în execuție a lucrărilor respective, motiv pentru care, conform OMFP nr.1752/2005, respectiv OMFP nr..X. pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aceste cheltuieli, pentru a nu afecta rezultatul exercițiului financiar trebuiau înregistrate în debitul contului .X. *“cheltuieli în avans”* până la data când lucrările erau efectuate.

Ca urmare nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile 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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2006 – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din constatări reiese că sucursala a efectuat cheltuieli cu servicii de întocmire a unor documentații tehnice, studii și proiecte vizând intervenții ce urmau să aibă loc la mijloacele fixe aflate în patrimoniul sucursalei, pentru care prestatorii au renunțat la continuarea contractului.

Prin răspunsul la nota explicativa nr..X. reprezentantul sucursalei a motivat neexecutarea proiectelor prin:

- costuri ridicate de execuție a acestor proiecte;
- reducerea anuală a bugetelor de mentenanță pe fondul scăderii producției de energie livrată datorită debitelor de apă scazute;
- necesitatea de a executa cu prioritate lucrări de redare în exploatare a instalațiilor și echipamentelor care au suferit deteriorări, de prevenire a unor avarii sau incidente la instalații și construcții și pentru realizarea măsurilor impuse în urma controalelor efectuate de către instituții ale statului sau de către corpul de control intern al .X..
- modificări ale strategiei privind centralele de mică putere și microhidrocentralele aflate în patrimoniul .X. SA. “

Iar în ceea ce privește motivul pentru care aceste lucrări au fost comandate și ulterior nu au mai fost folosite, reprezentantul sucursalei a precizat că *“Pe același obiectiv nu au fost încheiate mai multe contracte pentru elaborarea de studii sau documentații tehnice. Au fost încheiate contracte pentru proiecte și studii noi deoarece în activitatea de administrare și exploatare a activelor societății aflate în gestiune apar situații noi în permanență; construcțiile, instalațiile, amenajările hidrotehnice sunt supuse uzurii și necesită reabilitări sau modernizări.”*, precum și faptul că *“ În scopul re tehnologizării a fost întocmit un program etapizat de proiectare și execuție, dar care în urma dificultăților prin care a trecut societatea – situație de forță majoră și insolvență–nu a putut fi respectat. În toată activitatea desfășurată este necesară o acțiune anticipativă, de preîntâmpinare a evenimentelor accidentale și implicit de executare de lucrări. Lucrările trebuie aprobate și finanțate de către conducerea .X. .X., iar pentru susținerea necesității, oportunității și soluțiilor tehnice și economice sunt necesare studii și proiecte.”*

Potrivit celor prezentate în răspunsul din nota explicativă reiese că sucursala recunoaște că aceste proiecte au fost întocmite, dar nu au fost utilizate.

Ca urmare, din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt deductibile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile or, în cazul în speță, cheltuielile cu documentațiile, studiile și proiectele nu au fost utilizate pentru realizarea lucrărilor necesare desfășurării activității economice generatoare de venituri impozabile.

Astfel, susținerea contestatarii conform căreia sunt respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că aceste servicii au fost prestate și deține documente justificative nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil a avut în vedere că nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

În ceea ce privește argumentul contestatarii privind intenția de a utiliza aceste documentații în scopul desfășurării activității se reține că organul de soluționare a contestației nu contestă intenția societății însă, din punct de vedere fiscal, prevederile legale în vigoare stipulează că nu sunt deductibile la calculul

profitului impozabil cheltuielile care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabil or, cheltuielile cu documentațiile, studiile și proiectele care nu au fost utilizate în desfășurarea activității generatoare de venituri impozabile nu sunt deductibile.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia aceste cheltuieli vor fi înregistrate în conturile de cheltuieli și nu în contul de cheltuieli în avans, organul de soluționare a contestației reține că rămâne la latitudinea acesteia modul de evidențiere în contabilitate având în vedere că din punct de vedere contabil societatea poate să-și înregistreze, atât pe cheltuieli de exploatare contravaloarea serviciilor, cât și pe cheltuieli în avans însă, din punct de vedere fiscal acestea nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, prin înregistrare pe cheltuieli de exploatare a contravalorii acestor servicii, la calculul profitului impozabil se vor avea în vedere ca și cheltuieli nedeductibile și influențează impozitul pe profit datorat bugetului de stat, în timp ce prin înregistrarea în contul de cheltuieli în avans profitul contabil și profitul fiscal nu este influențat.

Având în vedere cele precizate 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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile da unor documentații, studii și proiecte în sumă de .X. lei.

15. În ceea ce privește:

- impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu activele cedate la scoaterea din patrimoniu a bunului imobil “.X.” ca urmare a cedării cu titlu gratuit către Consiliul Local al Comunei .X. în sumă de .X. lei, stabilită la Sucursala .X.;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Școala .X.” predată cu titlu gratuit Comunei .X. stabilită la .X.;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Școala Generală .X.” predată cu titlu gratuit Comunei .X., județul .X., în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu investiția “.X. și biserica .X.” predată cu titlu gratuit în patrimoniul Parohiei X și în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Stație tratarea apei potabile-.X.” predată cu titlu gratuit Comunei .X., județul .X., stabilită la .X.;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu investiția “Drum județean X” predată cu titlu gratuit Consiliului Județean .X. stabilită la .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu valoarea neamortizată a imobilelor scoase din patrimoniu prin cedare cu titlu gratuit, respectiv cu privire la taxa pe

valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care la scoaterea din patrimoniu sucursala a înregistrat pe cheltuieli cu activele cedate valoarea de intrare a imobilului și nu valoarea rămasă neamortizată, imobilul nefiind pus în funcțiune, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu construcția imobilelor scoase din gestiune prin cedare cu titlu gratuit, potrivit legii, se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă.

Perioada verificată: .X..

În fapt, .X., la .X., a înregistrat în patrimoniu mijlocul fix „Școala .X.”, cu numărul de inventar .X., în valoare de .X. lei, prin trecerea din contul de imobilizări în curs de execuție în contul de mijloace .X. Ulterior, în luna .X./2008, această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Consiliului Local al Comunei .X., județul .X., la scoaterea din patrimoniu sucursala întocmind nota contabilă .X. *“Cheltuieli privind activele cedate”* = .X. *“Construcții domeniul privat al statului”* și a înregistrat pe cheltuieli valoarea rămasă nerecuperată pe calea amortizării pentru acest imobil, fără să genereze venituri la nivelul sucursalei.

Ca urmare, s-a constatat că aceste cheltuieli înregistrate de sucursală la scoaterea din patrimoniu a imobilului în sumă de .X. lei, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, întrucât nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, pentru construcția activului “Școala .X.” sucursala a dedus TVA în sumă de X lei. În luna .X./2008, activul a fost scos din patrimoniul sucursalei urmarea transferului cu titlu gratuit către Consiliului Local al Comunei .X., taxa pe valoarea adăugată fiind ajustată avându-se în vedere data de X, anul recepției bunului imobil, pe perioada rămasă de 19 ani, rezultând **taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de .X. lei.**

.X. a dedus taxa pe valoarea adăugată astfel:

a.) pentru activul **Școala Generală din .X.**, pus în funcțiune conform Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X a dedus TVA aferenta în sumă de X lei.

Ulterior, această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Primăriei comunei .X., jud..X. urmarea Hotărârii ..X. a Adunării Generale a Acționarilor, în data de .X./2008 între .X. și Primăria comunei .X. fiind încheiat un Proces verbal de predare primire, un Protocol de predare-primire și o situație privind componenta activului pentru valoarea de X lei. Prin înregistrarea în contul X *“Alte cheltuieli de exploatare”* sucursala recunoaște tratamentul fiscal al valorii neamortizate a imobilului ca fiind cheltuială nedeductibilă în condițiile în care nu se obțin venituri impozabile aferente.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă pe parcursul construirii obiectivului în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, astfel:

Perioada de ajustare de 20 de ani începe cu .X.(data Procesului verbal de punere in functiune defniva) pana in 2027;

Evenimentul care generează ajustarea intervine în anul 2008 (data cedarii activului);

Un an bunul a fost utilizat în folosul societatii (se ia în calcul anul .X.);

Ajustarea se efectuează pentru toată taxa pe valoarea adaugată aferenta perioadei de ajustare respectiv 2008-2027, reprezentând restul de 19 ani din perioada de ajustare(de 20 ani);

Rezulta taxa pe valoare adaugată ajustată în sumă de .X. lei din taxa dedusă inițial în sumă de X lei, fără drept de deducere, conform prevederilor art.149 alin.(5) lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct.54 alin.(5) HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

b.) În urma încheierii Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. s-a aprobat recepția lucrărilor în valoare de .X. lei constând în .X. . Ulterior, în baza Hotarârii nr..X. a Adunării Generale Ordinare a Actionarilor și în baza Ordinului Ministrului Industrii și Resurselor nr..X., modificat prin Ordinul Ministrului Economiei și Comerțului .X. si .X. s-a hotărât transmiterea cu titlu gratuit a obiectivului “.X.” din patrimoniul .X. în patrimoniul .X., oras .X. - .X. , județul .X..

Sucursala a recunoscut tratamentul fiscal de cheltuiala nedeductibila a valorii neamortizate a imobilului.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată pentru care a beneficiat de deducere integrala pe parcursul construirii obiectivului în sumă .X. lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, astfel:

Perioada de ajustare de 20 de ani, incepe cu .X. pana in 2027;

Evenimentul care generează ajustarea intervine în anul 2009;

Doi ani, bunul a fost utilizat in folosul societatii (se ia in calcul anul .X. si 2008);

Ajustarea se efectueaza pentru toata taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei de ajustare respectiv .X., reprezentând restul de 18 ani din perioada de ajustare(de 20 ani).

Rezulta taxa pe valoare adăugată, ajustată în sumă de .X. lei, pentru care nu se acordă dreptul de deducere.

c.) .X. a dedus taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei aferentă obiectivului de investitii **stație de tratare a apei la .X.** în valoare de .X. lei care s-a dat în folosință potrivit Procesului verbal de receptie a punerii in functiune nr..X..

.X., prin Hotararea .X. a Adunarii Generale a Actionarilor a aprobat transmiterea cu titlul gratuit a obiectivului Statia de tratare a apei .X. din patrimoniul .X. în patrimoniul Primăriei .X., Judetul .X..

Sucursala a recunoscut tratamentul fiscal al valorii nerecuperate pe calea amortizării drept cheltuială nedeductibilă.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care sucursala a beneficiat de dreptul de deducere integrala pe parcursul construirii obiectivului organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei.

În consecinta, fata de taxa pe valoarea adaugata dedusa initial in suma de .X. lei, perioada de ajustare ramasă este de de 18 ani conform prevederilor legale.

Evenimentul care genereaza ajustarea intervine in anul 2009;

Doi ani bunul a fost utilizat in folosul societatii(se ia in calcul anul .X.si 2008);

Ajustarea s-a efectuat pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei de ajustare respectiv .X., reprezentand restul de 18 ani din perioada de ajustare(de 20 ani);

Rezulta taxa pe valoare adaugata ajustată în suma de .X. lei fără drept de deducere.

.X.a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei aferentă bunului imobil ".X." care a fost scos din patrimoniu in luna .X. si transmis cu titlu gratuit Consiliului Judetean .X..

În perioada .X., sucursala a realizat un obiectiv de investiții de natura drum judeten .X. în valoare de .X. lei in urmatoarele conditii :

În perioada .X.-X. sucursala a înregistrat facturi emise de SC .X. SA .X.- Sucursala .X. in valoare de .X. lei, din care valoare facturata corespunzatoare construirii .X. este de .X. lei, din care .X. lei TVA pentru care sucursala și-a exercitat integral dreptul de deducere.

În data de .X./2009 s-a încheiat Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr..X./2009. Potrivit fișei mijlocului fix drum .X., nr.de inventar .X., valoare .X. lei Grupa .X., cod de clasificare .X. data dării în folosință: .X., durata normala de functionare 28 ani. La valoarea constructiei de .X. lei se adauga valoarea terenurilor achizitionate in suma de .X. lei, rezultand valoarea totala de .X. lei a .X..

In data de .X./2010, conform Hotararii nr..X., Consiliul de Administratie al SC .X. S.A , in baza dispozitiilor Legii 137/2002 art.3, lit.d) si art.15 alin.1 avizeaza "Transmiterea cu titlu gratuit catre Consiliul Judetean .X. a activului .X., cu terenul aferent, ce se afla in patrimoniul si diminuarea capitalului social cu valoarea activului ce urmeaza a fi transmis cu titlu gratuit catre Consiliul Judetean .X.".

In data de .X./2010, Consiliul de Administratie al .X. adopta o alta Hotarare nr..X. prin care hotărăște eliminarea din Hotararea .X. a punctului referitor la diminuarea capitalului social al societatii.

Prin Hotararea nr..X. din data de .X./2011, Consiliul de Administratie al SC .X. S.A a aprobat transmiterea cu titlu gratuit, din patrimoniul .X.-.X.catre Consiliul Judetean .X. a activului .X., cu terenul aferent,.

Predarea efectiva a drumului .X. a avut loc un an mai tarziu, in data de .X./2012, când s-a încheiat Addendum la Protocolul din .X./ 2011 care confirma predarea-primirea efectiva a lucrarilor .X., la aceasta dată înregistrându-se scoaterea din evidenta contabila a constructiilor și terenurilor aferente.

Sucursala a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de .X. lei aferente scoaterii din gestiune a constructiei-.X. si a terenurilor, urmare predarii acestora catre Consiliul Judetean .X..

Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea a beneficiat de deducere integrala pe parcursul constructiei obiectivului, s-a constatat că:

Având în vedere ca .X. se încadrează în categoria construcțiilor, astfel cum sunt clasificate in Catalogul privind clasificarea si duratele de functionare a mijloacelor fixe (la codul .X.-infrastructura drumuri cu îmbracaminte din beton și ciment), cu o durată de amortizare între 28 si 42 de ani și potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) pct.3 din Codul fiscal nu este o constructie noua (data in folosinta in 2009 si înstrăinată in 2012) se impune ajustarea TVA dedusa potrivit art.149 din Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă bunului imobil care se supune ajustării este in suma de .X. lei, iar perioada de ajustare incepe de la data de .X./a anului in care a fost achizitionat/fabricat bunul, respectiv de la data de .X./2009 in cazul .X. (Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr..X./2009).

Pentru ajustarea taxei se aplica prevederile art.149 alin.(5) lit.a) coroborate cu pct.54 alin.(5) din Normele de aplicare pentru art.149 alin.(4) lit.a) in baza elementelor, respectiv perioada de ajustare de 20 ani si data inceperii perioadei-.X./2009 si se efectuează în perioada fiscala în care intervine evenimentul care genereaza ajustarea-anul 2012, pentru taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare.

Rationamentul de stabilire a taxei ajustare este :

- perioada de ajustare este de 20 ani incepand cu .X./ 2009 pana in 2029;
- evenimentul care genereaza ajustarea intervine in anul 2012;
- 3 ani bunul a fost utilizat in folosul activitatii societatii (se iau in calcul anii 2009, 2010 si 2011)
- ajustarea se efectueaza pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare respectiv .X., reprezentand restul de 17 ani din perioada de ajustare (de 20 ani).
- rezulta ca persoana impozabila trebuie sa restituie .X. din TVA dedusa initial : .X. lei : 20 ani = .X. lei/an
.X. lei/an x 17 ani = .X. lei

S-a stabilit diferenta de TVA suplimentara in suma de .X. lei, rezultata din ajustarea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile 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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X. – .X./2010:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin.(2) lit.a) și lit.b), alin.(4) lit.a) pct.1 și alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2009, prevede:

„(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125¹ alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.”

“(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.(4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.”

“(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de .X. /a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de .X. a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin.(2) lit.b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru

taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de .X. a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de .X. a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.”

“(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

“(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin.(2), pentru o treime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Prin excepție, dacă bunul de capital se utilizează integral în alte scopuri decât activitățile economice sau pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.54 alin.(1) și alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

“54.(1) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane, se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing sau pune la dispoziția altei persoane bunurile respective.

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile, prevăzută la art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzută la alin.(2), pentru

o treime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Prin excepție, dacă bunul de capital se utilizează integral în alte scopuri decât activitățile economice sau pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”

Începând cu anul 2008, prevederile pct.54 alin.(1) au fost modificate în sensul:

4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...].”

Sintetizând prevederile legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării taxei deductibile aferentă unui bun de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice.

De asemenea, se reține că pentru bunurilor care fac obiectul oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane ajustarea se efectuează de către persoana care pune la dispoziția altei persoane bunurile respective.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează.

Pe anul .X. ajustarea taxei deductibile se efectuează în cadrul perioadei de ajustare pentru o treime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare, iar începând cu anul 2008 ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Referitor la impozitul pe profit, din constatări reiese că .X., la data de .X., a înregistrat în patrimoniu mijlocul fix „Școala .X.”, cu numărul de inventar .X., în valoare de .X. lei, în contul de mijloace .X. Ulterior, în luna .X./2008, această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Consiliului Local al Comunei .X., județul .X., prin scoaterea din patrimoniu și înregistrarea pe cheltuieli a valorii rămase nerecuperate pe calea amortizării pentru acest imobil, fără să genereze venituri la nivelul sucursalei.

Se reține că pe perioada .X. activul „Școala .X.” s-a aflat în patrimoniul sucursalei.

Din constatări reiese că în baza Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. comisia de recepție constituită din partea .X.și SC .X. SA – Sucursala X, a aprobat recepția lucrărilor executate în valoare de .X. lei, iar cu nota contabilă nr..X. din .X. a fost înregistrată în patrimoniul sucursalei.

De asemenea, prin adresa nr.920309/09.12.2014, organele de inspecție fiscală precizează că potrivit documentelor și informațiilor furnizate de sucursală pentru imobilul “Școala .X.” nu a fost calculată amortizare pe perioada .X. întrucât acest imobil nu a fost utilizat în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Prin urmare, scoaterea din patrimoniu a imobilului s-a efectuat la valoarea de intrare înregistrată în evidența contabilă, respectiv .X. lei contravaloarea imobilului fiind înregistrată pe cheltuieli cu activele cedate.

În consecință, se reține că imobilizările corporale se evidențiază în conturile de imobilizări, urmând ca de la data punerii în funcțiune valoarea de intrare a acestora se recuperează pe calea amortizării.

Potrivit constatărilor, la ieșirea din patrimoniu prin cedare cu titlu gratuit, sucursala a înregistrat valoarea imobilului prin articolul contabil .X. “Cheltuieli privind activele cedate” = .X. “Construcții domeniul privat al statului”.

Conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor cheltuieli de exploatare.

În debitul contului .X. "Alte cheltuieli de exploatare" se înregistrează:

- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (.X.);*
- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, datorate sau plătite terților și bugetului (.X.);*
- valoarea donațiilor acordate (.X.);*
- **valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (.X.);***
- valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență (.X.);*
- sume în curs de clarificare (.X.).”*

Ca urmare, în mod eronat sucursala a evidențiat valoarea de intrare a imobilului cesionat cu titlu gratuit pe cheltuieli deductibile fiscal în condițiile în care nu a calculat amortizare și suma de .X. lei reprezintă valoarea de intrare și nu valoarea rămasă neamortizată având în vedere că acest imobil nu a fost pus în funcțiune în perioada .X. – 2008.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil având în vedere că cesionarea cu titlu gratuit a unui imobil care nu a fost pus în funcțiune nu generează cheltuielile cu amortizarea și nici valoare rămasă neamortizată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca urmare a ajustării taxei generată de scoaterea din patrimoniu a activelor și predarea cu titlu gratuit către primărie sau parohie, respectiv:

- .X. lei – TVA fără drept de deducere rezultată din ajustarea efectuată ca urmare a scoaterii din patrimoniu a activului “Școala .X.” la .X.;
- .X. lei – TVA fără drept de deducere rezultată din ajustarea efectuată ca urmare a scoaterii din patrimoniu a activului “Școala .X.” la .X.;
- .X. lei – TVA fără drept de deducere rezultată din ajustarea efectuată ca urmare a scoaterii din patrimoniu a activului “Biserica și cimitirul .X.” la .X.;
- .X. lei – TVA fără drept de deducere rezultată din ajustarea efectuată ca urmare a scoaterii din patrimoniu a activului “Stația de apă potabilă .X.” la .X.;
- .X. lei - TVA fără drept de deducere rezultată din ajustarea efectuată ca urmare a scoaterii din patrimoniu a activului “Drum județean .X.” la .X..

Organul de soluționare a contestației reține că:

.X., în baza Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. încheiat între .X. și SC .X. SA –Sucursala X prin care s-a aprobat recepția lucrărilor executate în valoare de .X. lei, cu nota contabilă nr..X. din .X. a înregistrat activul “Școala .X.” în patrimoniul sucursalei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În luna .X./2008, urmarea Hotărârii AGA nr..X. a .X., s-a înregistrat în evidența contabilă scoaterea din patrimoniu a mijlocului fix, imobilul „Școala .X.” cu valoarea de înregistrare de .X. lei.

Astfel, s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă în sumă de X lei avându-se în vedere anul recepției bunului imobil -.X. și pe perioada de amortizare rămasă de 19 ani, rezultând **taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de .X. lei.**

.X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru activul **Școala Generală din .X.**, pus în funcțiune conform Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X. Ulterior, urmarea Hotărârii ..X. a Adunării Generale a Acționarilor această clădire a fost transferată cu titlu gratuit Primăriei comunei .X., jud..X., fiind încheiat un Proces verbal de predare primire, un Protocol de predare-primire și o situație privind componenta activului pentru valoarea de X lei în data de .X./2008. La această dată sucursala a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal valoarea neamortizată a imobilului.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile având în vedere data la care s-a produs evenimentul -2008, faptul că un an bunul a fost utilizat în folosul sucursalei (.X.) și perioada de amortizare rămasă de 19 ani din perioada totală de ajustare de 20 ani stabilind taxa pe valoare adăugată fără drept de deducere în sumă de **.X. lei.**

De asemenea, .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru activul .X. , pus în funcțiune conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.. Ulterior, în anul 2009, în urma Hotărârii nr..X. a Adunării Generale Ordinare a Acționarilor și în baza Ordinului Ministrului Industrii și Resurselor nr..X., modificat prin Ordinul Ministrului Economiei și Comerțului .X. și .X. s-a hotărât transmiterea cu titlu gratuit a obiectivului “.X.” din

patrimoniul .X. în patrimoniul .X., oras .X. - .X. , județul .X.. La această dată sucursala a înregistrat pe chelutieli nedeductibile fiscal valoarea neamortizată a imobilului.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, astfel având în vedere data la care s-a produs evenimentul -2009, faptul că pe perioada .X. bunul a fost utilizat în folosul sucursalei și perioada de amortizare rămasă de 18 ani din perioada de ajustare de 20 ani stabilind taxa pe valoare adăugată fără drept de deducere în sumă de **.X. lei**.

Totodată, .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru activul **Stație de tratare a apei la .X.**, pus în funcțiune conform Procesului verbal de receptie a punerii în funcțiune nr..X.. Ulterior, în anul 2009, în urma Hotărârii nr..X. a Adunării Generale Ordinare a Acționarilor s-a hotărât transmiterea cu titlu gratuit a obiectivului din patrimoniul .X. în patrimoniul Primăriei .X., Județul .X.. La această dată sucursala a înregistrat pe chelutieli nedeductibile fiscal valoarea neamortizată a imobilului.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, astfel având în vedere data la care s-a produs evenimentul -2009, faptul că pe perioada .X. bunul a fost utilizat în folosul sucursalei și perioada de amortizare rămasă de 18 ani din perioada de ajustare de 20 ani stabilind taxa pe valoare adăugată fără drept de deducere în sumă de **X lei**.

.X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru activul ".X.", construit în perioada .X. și recepționat conform Procesului verbal de receptie la terminarea lucrărilor nr..X./2009. Potrivit fișei mijlocului fix drum .X., nr.de inventar .X., valoare .X. lei Grupa .X., cod de clasificare .X. data dării în folosință: .X., durata normala de functionare 28 ani. La valoarea construcției de .X. lei se adauga valoarea terenurilor achizitionate in suma de .X. lei, rezultand valoarea totala de .X. lei a .X..

În data de .X./2010, conform Hotărârii nr..X., Consiliul de Administrație al .X., in baza dispozitiilor Legii 137/2002 art.3 lit.d) si art.15 alin.1 avizeaza "Transmiterea cu titlu gratuit catre Consiliul Judetean .X. a activului .X., cu terenul aferent, ce se afla in patrimoniul si diminuarea capitalului social cu valoarea activului ce urmeaza a fi transmis cu titlu gratuit catre Consiliul Judetean .X."

In data de .X./2010, Consiliul de Administrație al .X. adopta o alta Hotarare nr..X. prin care hotărăște eliminarea din Hotararea .X. a punctului referitor la diminuarea capitalului social al societatii.

Prin Hotararea nr..X. din data de .X./2011, Consiliul de Administrație al .X. a aprobat transmiterea cu titlu gratuit, din patrimoniul .X.-.X.catre Consiliul Judetean .X. a activului .X., cu terenul aferent.

Predarea efectiva a drumului .X. a avut loc un an mai tarziu, in data de .X./2012, când s-a încheiat Addendum la Protocolul din .X./ 2011 care confirma predarea-primirea efectiva a lucrărilor .X., la aceasta dată

înregistrându-se scoaterea din evidenta contabila a constructiilor și terenurilor aferente.

Sucursala a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de .X. lei aferente scoaterii din gestiune a constructiei-.X. si a terenurilor, urmare predarii acestora catre Consiliul Judetean .X..

Având în vedere ca Drumul Județean .X. se încadrează în categoria construcțiilor nu este o constructie noua (data in folosinta in 2009 si înstrăinată in 2012) se impune ajustarea TVA dedusa.

Ca urmare avându-se în vedere că perioada de ajustare este de 20 ani incepand cu .X./ 2009 pana in 2029, evenimentul care a generat ajustarea intervine in anul 2012 și perioada de amortizare rămasă este de 17 ani s-a stabilit diferenta de TVA suplimentara in suma de **X lei**.

Potrivit celor mai sus prezentate se reține că în toate cazurile sucursalele .X. au construit din surse proprii aceste active, le-au recepționat și le-au dat în folosință, fiind utilizate în scopul operațiunilor taxabile o perioadă cuprinsă între 1-3 ani. Ulterior, .X., prin Hotărâri AGA, a decis scoaterea din patrimoniul sucursalelor și cedarea cu titlu gratuit în patrimoniul primăriilor locale, respectiv a parohiei locale.

Având în vedere că sucursalele .X. au dedus integral taxa pe valoarea adăugată pe perioada construirii acestor active în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă conform prevederilor legale mai sus invocate.

Referitor la susținerea contestarei potrivit căreia are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare întrucât este aferentă strămutării stabilimentelor de ordin social destinate realizării de operațiuni taxabile nu poate fi reținută având în vedere că sucursalele au beneficiat de dreptul de deducere a taxei pe perioada cât activele au fost în patrimoniul acestora, la scoaterea din patrimoniu prin cedare cu titlu gratuit cuantumul taxei deduse fiind doar diminuat prin ajustare.

În ceea ce privește invocarea faptului că beneficiază de prevederile art.145 alin.(3) cu trimitere la art.128 alin(8) 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 aplicarea a Codului fiscal organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentul în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că aceste prevederi legale se referă la faptul că nu constituie livrare de bunuri acordarea în mod gratuit de bunuri cu scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor și nu se referă la cedarea de active cu titlu gratuit autorităților locale.

Referitor la argumentul conform căruia cedarea activelor s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.149 alin.(4) lit.d) nu prevede ajustarea taxei pe valoarea adăugată nu se poate reține având în vedere aceste prevederi se referă la faptul că:

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

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;”

or, cedarea de active cu titlu gratuit către alte persoane, respectiv autorități locale, nu poate reprezenta acordare de bunuri în scopul stimulării vânzărilor ci reprezintă operațiune supusă ajustării taxei pe valoarea adăugată așa cum se prevede la pct.54 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „**Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane**”.

Având în vedere cele precizate 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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei** stabilită suplimentar ca urmarea ajustării taxei dedusă la scoaterea din patrimoniu a activelor cedate cu titlu gratuit altor persoane, în speță autorități locale.

16. Referitor la argumentele societății privind încadrarea cheltuielilor de exploatare ca fiind cheltuieli de protocol, în sumă de .X. lei, la .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la reîncadrarea cheltuielilor de exploatare deductibile fiscal ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată în condițiile în care sucursala a achiziționat felicitări cu ocazia sărbătorilor de .X. și de .X..

Perioada verificată: .X. și .X.

În fapt, sucursala a înregistrat în contul .X. “*Alte cheltuieli de natura lucrărilor și serviciilor executate de terți*” suma de .X. lei reprezentând contravaloare felicitări de .X. sau de .X., considerate ca fiind cheltuieli de exploatare, deductibile integral la calculul profitului impozabil, astfel:

- în anul 2008, conform facturii nr..X./2008 emisă de .X. în sumă de .X. lei;
- în anul 2010, conform facturii nr..X./2010 emisă de .X. în suma de .X. lei;
- în anul 2011, conform facturii nr..X./2011 emisă de .X. în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de protocol care urmează a fi analizate la nivelul persoanei juridice centrale.

În drept, 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.”

coroborat cu pct.22 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada în vigoare pe perioada 2008 și .X./2010 - .X./2010, potrivit caruia:

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

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

Conform prevederilor art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;[...].”

coroborat cu prevederile pct.33 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:

„Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Prevederile legale mai sus invocate reglementeaua cheltuielile de protocol ca fiind cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit, respectiv în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre

totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cele de protocol și cele cu impozitul pe profit.

Reîncadrarea cheltuielilor cu felicitările achiziționate cu ocazia sărbătorilor de .X. și de .X. din categoria cheltuielilor de exploatare în categoria cheltuielilor de protocol a avut în vedere faptul că încadrarea în cheltuielile de exploatare este efectuată de către sucursală **din punct de vedere contabil** așa cum se prevede la pct.219 lit.a) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“219. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

*- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; **cheltuieli de protocol**, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;*

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.);”.

Însă, **din punct de vedere fiscal**, aceste cheltuieli sunt reglementate expres în Codul Fiscal ca fiind de natura cheltuielilor cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil. Încadrarea în această categorie s-a efectuat în funcție de natura acestora. Astfel, cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii, de unde reiese în mod cert că felicitările au fost achiziționate în scopul acordării unor atenții partenerilor de afaceri.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au efectuat reîncadrarea acestor cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată.

Mai mult, se reține că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, încheiat la nivelul .X. nu au fost stabilite cheltuieli de protocol peste limita legală care să influențeze impozitul pe profit stabilit suplimentar.

În consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest argument.

17. În ceea ce privește argumentul privind cheltuielile sociale cu evenimentul .X. în sumă de .X. lei și chirie bazin de inot în sumă de .X. lei,

stabilite ca nedeductibile la .X., Direcția Generală de este investită să se pronunțe cu privire la încadrarea acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil în condițiile în care prin natura acestora nu pot reprezenta astfel de cheltuieli, încadrându-se în categoria cheltuielilor de exploatare.

Perioada verificată: .X.

În fapt, .X.a înregistrat pe cheltuieli sociale culturale, următoarele:

- cheltuieli în sumă de **.X. lei efectuate cu ocazia evenimentului cultural .X.**, în baza următoarelor facturi:

- factura nr..X.. emisă de SC .X. SRL .X. în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii restaurant;

- factura nr..X. emisă de SC .X. SA .X. în sumă de .X. lei, reprezentând masă festiva;

- factura nr. .X. emisă de SC .X. SRL .X. în suma de .X. lei, reprezentând prestări servicii manifestare .X..

- cheltuieli în suma de **.X. lei reprezentând chirie bazin înot** înregistrate în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X..

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sucursala a considerat eronat cheltuielile efectuate cu ocazia sărbătoririi .X. ca fiind de natura cheltuielilor social culturale întrucât aceste cheltuieli nu se regasesc această categorie conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ce privește cheltuielile reprezentând chirie bazin înot s-a constatat că nu sunt de natura cheltuielilor cu actiunile sociale întrucât cheltuielile nu sunt aferente funcționării unei activități sportive aflate în administrarea contribuabilului.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca atât cheltuielile efectuate în scopul sarbatoririi .X. in suma de .X. lei, cât si cele pentru inchiriere bazin inot .X. lei sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si 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.”

coroborat cu pct.22 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

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

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate pentru realizarea de venituri impozabile.

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

“(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. Întră 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 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;”.*

Conform prevederilor legale cheltuielile sociale sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată și includ cheltuieli de natura ajutoarelor, tichetelor, cadourilor în bani și în natură, diverse costuri acordate angajaților și familiilor acestora, precum și cheltuielile cu funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor care sunt enumerate prin lege.

Din constatări reiese că sucursala a înregistrat în categoria cheltuielilor sociale cheltuielile cu chirie bazin de înot pentru care nu s-a acordat

Organul de soluționare a contestației reține că într-adevăr ar putea fi încadrate în categoria cheltuielilor sociale cheltuielile cu administrarea bazelor sportive aflate în administrarea contribuabililor însă, în cazul în speță nu se poate vorbi despre un astfel de resort având în vedere că sucursala a achitat contravaloarea chiriei unui bazin de înot către un terț, cheltuielă care se încadrează în categoria cheltuielilor cu prestările de servicii și nu în categoria cheltuielilor sociale.

În ceea ce privește cheltuielile cu organizarea evenimentului .X. organul de soluționare a contestației reține că astfel de cheltuieli nu pot reprezenta cheltuieli

sociale, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legale au constatat că acestea nu se încadrează în această categorie.

Prin adresa nr..X./2014 organele de inspecție fiscală precizează că a încadrat aceste cheltuieli în prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la nivel consolidat, astfel că nu a avut loc doar diminuarea cheltuielilor sociale ci și majorarea cheltuielilor de exploatare cu aceeași sumă.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest argument.

18. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor estimate stabilite la .X. în sumă de .X. lei și TVA colectată aferentă în sumă de X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația înregistrării veniturilor aferente tarifelor de intrare în complexul sportiv a terțe persoane, precum și a TVA colectată aferentă, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat în justificare documente care să combată cele constatate.

Perioada verificată: .X./ 2009 – .X./ 2010.

În fapt, în perioada .X./ 2009 – .X./ 2010, accesul salariatilor din cadrul .X. la Complexul .X. detinut de sucursala s-a efectuat numai prin prezentarea legitimației de serviciu. Pentru terțe persoane accesul în complexul sportiv s-a efectuat gratuit în baza unor solicitări (cereri de înscriere) venite din partea unor instituții (unități bancare, MAI etc.) și persoane juridice din .X., cu aprobarea conducerii .X..

Pentru neînregistrarea și nedeclararea veniturilor prestări servicii aferente bazei sportive ce ar fi trebuit încasate de către sucursala de la terțe persoane ce au beneficiat de serviciile sportive și de agrement, pe perioada .X./ 2009 – .X./ 2010, **s-a procedat la estimarea acestor venituri din prestări servicii**, având în vedere numărul de intrări pentru fiecare terță persoană rezultat din documentele justificative prezentate de administratorul bazei sportive. Ca urmare, s-a stabilit că .X. trebuia să înregistreze în evidența contabilă, pentru perioada .X./ 2009 - .X./ 2010, venituri impozabile din prestări servicii în suma de .X. lei.

În concluzie, pentru perioada .X./ 2009-.X./ 2010, s-au constatat următoarele venituri neevidențiate de către sucursala :

- Venituri neînregistrate de sucursala în evidența contabilă, în perioada .X./-.X./2009, în suma de X. lei ;
- Venituri neînregistrate de sucursala în evidența contabilă, în perioada .X.-.X./ 2010, în suma de X. lei ;
- TVA colectată în suma de X. lei (.X. lei x 19%).

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

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

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

Conform prevederilor art.67 alin.1 - alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi : (...)

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. (...)”

coroborate cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt: (...)

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;[...]

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.

Potrivit acestor prevederi legale, în situația în care documentele financiar-contabile nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, iar societatea un a putut face dovada utilizării/neutilizării lor, organul fiscal are obligația legală de a determina baza de impunere prin estimare luând în considerare elementele cele mai apropiate situației de fapt.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile prevederile art.137 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de la beneficiar.

Din constatări reiese că organele de inspecție fiscală au procedat la **estimarea acestor venituri** având în vedere numărul de intrări pentru fiecare terță persoana rezultat din documentele justificative prezentate de administratorul bazei sportive.

Prin Decizia nr.X./2010, emisa de directorul general al .X., privind “Nota pentru aprobarea tarifelor de acces si de inchiriere a facilitatilor din Complexul .X. al SC .X. SA – .X., pentru terti”, in conformitate cu statutul societatii si X. a .X., s-au aprobat tarifele de acces si de inchiriere a facilitatilor (piscina, sala fitness, sala biliard, sala tenis de masa, sala sah, teren de tenis, teren de fotbal, etc.) din cadrul Complexului .X. al .X.pentru terti, anterior datei de X./2010, respectiv in perioada .X./ 2009 – .X./ 2010, accesul salariatilor din cadrul .X.la Complexul .X. s-a efectuat numai prin prezentarea legitimatiei de serviciu.

Totodată, din constatări reiese că urmare a unui control inopinat efectuat in data de X./2010 de catre organele de control din cadrul DGFP X. în urma căruia a fost intocmit Procesul verbal fn din data de X./2010 în baza caruia a fost transmisa adresa nr.X./2010 Directiei Generale .X. reprezentanții conducerii .X.au intreprins demersuri pentru aprobarea tarifelor de intrare in complexul sportiv pentru persoane terte.

Ca urmare, se reține că sucursala nu a înregistrat venituri impozabile din utilizarea complexului sportiv de către persoane terțe deși în Contractul colectiv de muncă este prevăzută utilizarea gratuită a acestui obiectiv numai de către angajați ai sucursalei, respectiv .X..

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că .X.a omis sa transmita societatii mama .X. situatia cheltuielilor sociale cu întreținerea si functionarea bazei sportive pentru perioada .X./ 2009 – .X./ 2010 în vederea centralizării acestora și stabilirii limitei de deductibilitate.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au estimat venituri în baza tarifului stabilit ca fiind aplicabil începând cu data X./2010 și faptul că nu există o bază legală pentru estimare nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că acesta este tariful stabilit de .X. pentru terțe persoane ca urmare a demersurilor efectuate de sucursală. De reținut că sucursala avea obligația să efectueze demersuri în acest sens încă din luna .X./ 2009 când a permis, în mod eronat, utilizarea

gratuită a complexului sportiv de către terțe persoane, demersurile fiind efectuate numai în urma controlului inopinat al organelor de control.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată se retine că întrucât sucursala nu a înregistrat venituri din prestarea de servicii de punere la dispoziție terțelor persoane a complexului sportiv aflat în patrimoniul acesteia nu a respectat în materie fiscală. Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor, precum și la estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor estimate.

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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., **pentru impozitul pe profit aferent veniturilor estimate în sumă de .X. și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X. lei.**

19. Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe care nu sunt utilizate pentru o perioadă mai mare de o lună, stabilite la .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe neutilizate pe perioada de cel puțin o lună, stornate pe perioada .X., respectiv înregistrate în contul X. "*Rezultatul reportat*" în anul 2011 ca urmare a clauzei de forță majoră și rectificată pe perioada .X. pentru nerealizarea planului și activitățile sezoniere, în condițiile în care pentru perioada .X. legea prevede ajustarea cheltuielilor cu amortizarea, pe perioada 2011 nu se justifică ajustarea acestor cheltuieli, clauza de forță majoră nefiind de natură să conducă la nefuncționalitatea mijloacelor fixe, iar pe perioada .X./2012 – .X./2012 nu sunt prezentate documente care să justifice ajustarea amortizării.

Perioada verificată: 2006-.X./2012.

În fapt, în luna .X. a anilor .X., pentru perioadele de nefuncționare cuprinse între 1-12 luni prin diminuarea rulajului debitor al contului X. "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor corporale*", cu sumele:

2006 – .X. lei;

2007 – .X. lei;

2008- .X. lei.

În luna .X. a semestrului .X. 2009, respectiv a semestrului .X. 2010 pentru perioadele de nefuncționare cuprinse între 1-6 luni prin diminuarea rulajului debitor al contului X. "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor corporale*" cu suma de .X. lei și cu suma de .X. lei, **organele de inspecție**

fiscală au avut în vedere aceste sume numai la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit pe perioada .X..

În trimestrul .X. 2011 pentru perioada de nefuncționare din anul 2011 impusă de clauza de forță majoră sucursala a reflectat prin intermediul debitului contului X. *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile constatate în anul 2012 aferente exercitiilor financiare precedente cu suma totală de **X. lei** reprezentând *“amortizare repusa 2011”*, pentru care nu au fost înscrise explicații, din care:

- X. lei din contul X. *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* analitic .X. *“rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011 deductibilă”*;
- X. lei din contul X. *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* analitic .X. *“rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011 nedeductibilă”*.

De asemenea, pe perioada .X., sucursala a rectificat amortizarea pentru activități sezoniere și nerealizare de plan fără a avea în vedere lunile de nefuncționare din cursul perioadei și reflectarea corectă din punct de vedere fiscal a sumelor rectificate.

Până la data încheierii actului administrativ fiscal nu s-a prezentat situația privind modul de repartizare lunară a valorii ajustate a amortizării impuse de clauza de forță majoră astfel că, organele de inspecție au procedat la repartizarea lunară a cheltuielilor cu amortizarea reconsiderate prin intermediul contului X. *“rezultat reportat”* ca fiind deductibile la nivelul anului 2011 de către sucursala motivat de faptul că societatea utilizează metoda liniară de înregistrare a amortizării și includerea în cheltuielile de exploatare pe toată durata de utilizare a mijlocului fix.

Pentru semestrul .X. 2012 sucursala a ajustat amortizarea mijloacelor fixe aferentă perioadei .X.– .X./2012 prin diminuarea rulajului debitor al contului X. *„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale”* cu suma de totală de **X. lei** prin articolele contabile având ca explicații ajustare amortizare .X. sezonier, respectiv rectificare amortizare .X. nerealizare plan.

Cheltuielilor cu amortizarea diminuată prin cele două note contabile pe trim..X. 2012 au fost în sumă de .X. lei, diferența în suma de X. lei fiind aferentă trimestrului .X. 2012.

Ca urmare, pentru înregistrarea amortizării aferente mijloacelor fixe care au întreruperi în exploatare trebuie avute în vedere dispozițiile H.G nr.2139/2004, cap.III, pct.5 și a pct. 70² din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal potrivit cărora *“pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare ramasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală”*.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea și repartizarea la perioada la care se referă a amortizării mijloacelor fixe neutilizate pe o perioadă mai mare de o lună, **stabilind ca nedeductibile cheltuielile cu**

amortizarea contabilă înregistrată pentru fiecare trimestru în parte până la data regularizării acestora de către societate.

În drept, 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;”

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.(11) din același act normativ:

“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

De asemenea, la cap.III pct.5 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede:

“5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora sau se diminuează capitalurile proprii la data scoaterii din funcțiune.”

În același sens sunt și prevederile pct.70² din pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de .X., date în explicarea prevederilor art.24 alin.(11) din lege:

“ 70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

În aplicarea prevederilor lit.c) a alin.(11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

Față de prevederile mai sus invocate rezultă că amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

De asemenea, în situația în care mijloacele amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna

următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Totodată, conform prevederilor pct.110 din OMFP nr..X. pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

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

(2) Amortizarea immobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării immobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

(3) În cazul în care immobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

(4) O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile zilnice, sau învechirea unei immobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care immobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

(5) În cazurile menționate la alin. (4), inclusiv în situația prevăzută la pct.121 alin.(3), durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o noua cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.”

Din constatări reiese că, în perioada .X., sucursala a diminuat, prin stornare, rulajul debitor al contului contului X. *“Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor corporale”* cu contravaloarea amortizării mijloacelor fixe care nu au funcționat pe perioade cuprinse între 1-12 luni, respectiv între 1-6 luni.

La Procesul verbal nr..X./2013 încheiat la .X.de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. este prezentată Anexa 20 *“Situația privind mijloacele fixe care nu au funcționat în anul [...] și amortizarea aferentă”* întocmită pe perioada .X., în care sunt prezentate mijloacele fixe cu număr de inventar, numărul de luni în care nu a funcționat, perioada, amortizarea lunară și pe total an defalcată pe trimestre care atestă că au exista situații în care immobilizările nu au funcționat pe anumite perioade de timp.

Ca urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile la cap.III pct.5 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și ale pct.70² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de .X.,

procedând la recalcularea și repartizarea la perioada la care se referă a amortizării mijloacelor fixe neutilizate pe o perioadă mai mare de o lună stabilind ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea contabilă înregistrată pentru fiecare trimestru în parte până la data regularizării acestora de către societate.

De asemenea, se reține că pe anul 2011 sucursala a înregistrat în debitul contului X. *"rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"*, analitic .X. ***"rezultatul reportat pentru amortizarea repusă 2011 deductibilă"*** în baza adresei nr.X./2011 emisă de .X. prin care au fost dispuse *"Măsurile economico-financiare suplimentare pentru reducerea cheltuielilor de exploatare în vederea încadrării în indicatorii aprobați prin B.V.C. aplicate în lunile .X. și .X./2011"* iar prin adresa de e-mail din data de X./2012 a dispus *"Repunerea, la data de .X./2012, a amortizării ajustate datorită clauzei de forță majoră, în cursul anului 2011 și a anului 2012 iar operațiunile se vor efectua astfel încât începând cu luna .X./2012 cota de amortizare a mijloacelor fixe să fie neinfluențată de astfel de ajustări."*

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că pe această perioadă nu există constatări în sensul că total sau în parte mijloacele fixe nu ar fi funcționat o perioadă mai mare de o lună.

De asemenea, se reține că nici la Procesul verbal nr..X./2013 încheiat la .X. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., anexat la dosarul cauzei, nu sunt atașate astfel de ane.X.

Având în vedere că pe anul 2011 toate mijloacele fixe au funcționat cheltuielile cu amortizarea înregistrată în contul X. *"rezultatul reportat"* și ajustată în luna .X./2012 nu se recalculează în conformitate cu prevederile pct.70² din pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, se reține că pe această perioadă au fost diminuate cheltuielile cu amortizarea și a fost denaturat rezultatul financiar evidențiat în contul de profit și pierdere, iar starea de forță majoră instituită nu a fost de natură să conducă la nefuncționarea mijloacelor .X.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea lunară a cheltuielilor cu amortizarea.

În ceea ce privește ajustarea cheltuielilor cu amortizarea pe perioada .X. pentru activități sezoniere și nerealizarea planului se reține că rectificarea/ajustarea amortizării se efectuează numai în baza prevederilor legale, respectiv numai ca urmare a nefuncționării o perioadă mai mare de .X. de zile a mijloacelor .X.

Or, atât timp cât sucursala nu a prezentat situația detaliată a nefuncționării mijloacelor fixe în mod legal organele de inspecție fiscală au repartizat cheltuielile cu amortizarea la perioada la care se referă stabilind ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea contabilă înregistrată pentru fiecare trimestru în parte până la data regularizării acestora de către societate.

Astfel, în temeiul prevederilor prevederilor 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., **pentru acest capăt de cerere.**

20. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă garanțiilor înscrise în facturi de construcții-montaj emise înainte și după data de .X. avută în vedere la calculul accesoriilor și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, la .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta garanțiilor înscrise în facturi de construcții-montaj emise înainte care, ulterior au fost transformate în Scrisori de garanție și emise după data de .X. în condițiile în care:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă plăților prin compensare a unor facturi de garanții emise după data de .X. se referă la facturi cu taxare inversă;

- în luna .X. nu sunt îndeplinite condițiile de exigibilitate a garanțiilor din facturi emise înainte de .X. nefiind încheiat procesul verbal de recepție definitivă și nefiind emisă factură de către prestator pentru deblocarea garanțiilor.

Perioada verificată: anul 2009.

În fapt, în baza adresei nr..X./2009 a SC .X. SA –Sucursala .X. Superior prin care solicita *“inlocuirea garantiilor retinute din situatiile de lucrari si a celor virate in cont cu Scrisoare de garantie bancara de buna executie. Va rugam sa ne dati acceptul pentru solicitarea de la banca a Scrisorii de garantie bancara de buna executie in valoare de .X. lei, precizandu-ne si termenul de valabilitate”*, .X.a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă garanțiilor înscrise în facturi de construcții-montaj emise înainte și după data de .X., în baza Scrisorii de garanție .X./2009 de la .X. X. SA aferentă obiectivului *“.X. superior cod .X.”* cu termen .X./2012.

Din documentele analizate organele de inspecție fiscală au constatat:

- cuantumul garantiilor retinute .X. lei;

- in ceea ce priveste Ordinele de compensare prezentate de .X.reprezentand anexe la jurnalul lunii .X.: din totalul compensarilor efectuate in luna .X./ 2009 in suma de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă stingerea prin compensare a facturii nr..X. in suma de .X. lei si a facturii nr..X. in suma de .X. lei efectuata in baza Ordinului de compensare nr..X./2009 este aferenta unor facturi fara TVA (taxare inversă) ;

- exercitarea dreptului de deducere s-a efectuat în luna .X. desi platile s-au efectuat în lunile .X., mai și .X./ 2009.

S-au solicitat lamuriri suplimentare privind valabilitatea Scrisorii de garantie bancara invocata de catre .X. si a datei receptiei definitive a lucrarilor pentru care au fost retinute aceste garantii, iar raspunsul a fost în sensul că "Scrisorile de garantie bancara:X. nu mai exista, a fost inlocuita cu .X. cu valabilitate .X./2012 si apoi cu alte doua scrisori de garantie bancara: .X. si .X. cu valabilitate .X./2014 ;"

Ca urmare, s-a constatat:

- .X. a înregistrat în evidenta contabila deblocarea/restituirea garantiilor de buna executie retinute în facturi înainte de .X. (cu nota contabila .X. "furnizori de imobilizări" = .X. "Alte împrumuturi și datorii asimilate" în rosu);
- .X. a considerat exigibile garantiile de buna executie motiv pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor reținute în facturile de lucrari emise înainte de .X. (.X. = .X. negru);
- nu s-a întocmit procesul verbal de receptie definitiva pentru lucrarile la care s-au retinut garantii ;
- termenul de valabilitate al scrisorilor de garantie bancara este .X./2012, respectiv .X./2014;
- nu s-a emis de catre prestator factura de deblocare garantii;
- .X. si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta garantiilor retinute pe facturi în luna .X. în condițiile în care platile privind deblocarea acestora (parțială) a fost efectuată în perioada .X./-.X./ 2009.

Astfel, s-a reținut că în mod nejustificat .X. si-a exercitat, în luna .X., dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferenta garantiilor de buna executie retinute pe facturile de lucrari emise înainte de .X. aceasta neîndeplinind conditiile privind exigibilitatea taxei la acea data, respectiv recepția lucrărilor, decât la data platii garantiilor retinute respectiv în lunile: .X., mai, .X./, .X./ 2009, proportional cu sumele platite.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferenta platii efectuate prin compensare destinata unor facturi de garantie emise dupa data de .X. (în lunile .X., .X. .X., facturi care aveau mentiunea "taxare inversă", aceasta nu este deductibilă.

În consecinta, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentara în suma de .X. lei, iar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei a fost avută în vedere la calculul accesoriilor.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

f) operațiuni taxabile;"

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.

Totodată, potrivit art.134 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Iar la art.135 alin (6) din același act normativ se precizează:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia.”

Potrivit Deciziei nr..X./2004 a Comisiei fiscale centrale privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, aprobată prin Ordinul nr. .X. din .X./2004 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr..X./2004, anexa nr.1, pct.2:

“(1) Prevederile [...] art. 135 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt aplicabile numai în situația în care garanțiile de bună execuție sunt evidențiate distinct în facturi fiscale, respectiv sunt reținute din contravaloarea lucrărilor prestate.

[...]

(3) Dacă garanția de bună execuție este constituită prin scrisoare de garanție bancară sau alte modalități prin care sumele constituite drept garanție nu sunt evidențiate în facturile fiscale și nu sunt reținute din contravaloarea lucrărilor prestate, nu sunt aplicabile prevederile pct. 7.13 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 16 alin. (7) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 135 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.”

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

În cazul în speță sucursala este în situația constituirii garanțiilor pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj înscrise inițial în facturi emise înainte de data de .X., iar ulterior, în luna .X. prestatorul a solicitat *“înlocuirea garantiilor reținute din situațiile de lucrări și a celor virate în cont cu Scrisoare de garanție bancară de bună execuție”*.

În baza adresei prestatorului sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în luna .X., în baza unei note contabile în condițiile în care a efectuat plăți (prin virament sau compensare) reprezentând restituirea garanțiilor în perioada .X.–.X./ 2009.

Din constatări reiese că sucursala nu a făcut dovada recepției definitive, iar din analiza documentelor reiese că Scrisoarea de garanție are termen .X./2012.

Ca urmare, sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în luna .X. fără a face dovada recepției definitive și fără a face dovada restituirii în totalitate a garanțiilor reținute pe facturi înainte de .X. așa cum se prevede la art.135 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la art.161 alin.(21) din același act normativ în forma aplicabilă la data de .X..

Referitor la susținerea societății conform căreia sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată având în vedere că a fost schimbată modalitatea de instituire a garanțiilor, respectiv inițial garanțiile au fost înscrise în facturi, iar în anul 2009 au fost înlocuite cu scrisori de garanție se reține că dispozițiile art.161 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de .X., impun aplicarea prevederilor legale în vigoare la data constituirii garanțiilor de bună execuție reținute din contravaloarea lucrărilor de construcții-montaj și evidențiate ca atare în facturi fiscale, respectiv prevederile art.135 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează exigibilitatea taxei de data încheierii procesului verbal de recepție definitivă sau de data încasării acestora dacă încasarea s-a efectuat la o dată anterioară acestuia.

Prin Decizia nr..X./2004 a Comisiei fiscale centrale privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, aprobată prin Ordinul nr.1561 din.X./2004 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr..X./2004, se prevede ***“Dacă garanția de bună execuție este constituită prin scrisoare de garanție bancară sau alte modalități prin care sumele constituite drept garanție nu sunt evidențiate în facturile fiscale și nu sunt reținute din contravaloarea lucrărilor prestate, nu sunt aplicabile prevederile [...] art.135 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.”***

Același act normativ, respectiv art.135 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj

ia naștere, fie la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă fie la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia.

Or, în cazul în speță nu este îndeplinită niciuna dintre condiții, respectiv nu este încheiat proces verbal de recepție definitivă și nu este emisă factură de către prestator pentru deblocarea garanțiilor.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în luna .X..

De asemenea, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă plăților în contul garanțiilor, dedusă, în sumă de .X. lei**, aferentă plăților efectuate în contul a două facturi emise de prestator după data de .X., cu taxare inversă, nu se justifică dreptul de deducere conform prevederilor legale în materie astfel că, în mod legal a fost stabilită ca taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

Totodată, se reține că diferența de taxă pe valoarea adăugată dedusă eronat a fost avută în vedere la calculul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată.

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, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X., **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei** stabilită suplimentar, precum și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată generate de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor de bună execuție.

21.) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată (.X. lei -.X.; .X. lei - .X.; .X. lei -.X.)
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la constructori pentru lucrări de construcții montaj și pentru avansuri la astfel de lucrări, pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

Perioada verificată: anul .X.

În fapt, .X., în anul .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de prestatori pentru lucrări de construcții montaj efectuate în baza contractelor încheiate cu aceștia.

Lucrările de construcții montaj au constat în:

- lucrări de scafandrierie, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări ecluză, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de instalare sisteme electrice, încadrate la clasa .X.- lucrări de instalații electrice, din diviziunea .X.;
- lucrări de organizare de șantier, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de reparații centrale termice, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de instalare sisteme de iluminat, încadrate la clasa .X., din diviziunea .X.;
- lucrări de reparații canalizare, încadrate la clasa .X.-Demolarea construcțiilor, terasamente și organizare de șantier, din diviziunea .X..

Valoarea totală a lucrărilor de construcții-montaj facturată a fost de .X. lei la care se adaugă taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. S-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.161 alin.(2) litc) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu s-au aplicat măsurile de simplificare conform cărora trebuia evidențiată, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, astfel că nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

.X., în anul .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă unor facturi fiscale de construcții montaj, pentru care trebuia să aplice măsurile de simplificare. S-a constatat taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă fiscal în suma de **.X. lei**.

.X., în luna .X., în baza facturii nr..X./2006 în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, reprezentând "*avans 15% pentru anul 3 de execuție la contractul nr..X. a râului .X. pe sector .X., conform program echivalent a .X. lei*", a efectuat înregistrarea contabilă .X. "*avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale*" = .X. "*furnizori de imobilizări*" cu suma de .X. lei (valoarea fără TVA înscrisă în factură) și .X. "*TVA neexigibilă*" = .X. "*furnizori de imobilizări*" .X. lei pentru TVA înscris în factură. Factura de avans era aferentă lucrărilor de construcții montaj ce urmau să se efectueze de prestator în anul .X. pentru realizarea investiției de amenajare hidroenergetică a râului .X. pe sectorul .X..

Factura de avans a fost evidențiată în luna .X. astfel: ..X. "*avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale*" = .X. "*furnizori de imobilizări*" cu suma de .X. lei (valoarea fără TVA înscrisă în factură) și .X. "*TVA neexigibilă*" = .X. "*furnizori de imobilizări*" .X. lei (pentru TVA înscris în factură).

În luna .X., taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei a fost trecută în contul .X. "*TVA deductibilă*" prin articolul contabil : .X. "*TVA deductibilă*" = .X. "*TVA neexigibilă*" (nota contabilă .X.)

S-a constatat că de la data emiterii facturii (.X./2006) și până la data de .X., factura de avans figurează ca fiind achitată parțial de către beneficiar, respectiv în suma de .X. lei, astfel:

OPSP .X. pentru suma de .X. lei,

OPSP .X. pentru suma de .X. lei.

Întrucât pentru lucrările de construcții montaj ce urmau a se efectua în anul .X. se aplicau măsurile de simplificare taxare inversă, **s-a constatat că sucursala nu avea drept de deducere decât pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor achitate prestatorului până la data .X.**, conform prevederilor art.160 alin.(2) litera c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 82 alin.(12) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **respectiv pentru suma de .X. lei** reprezentând TVA aferentă contravalorii avansului pentru lucrări construcții montaj facturat și achitat în sumă de .X. lei.

Potrivit punctului 18.3 - capitolul 18. "Modalități de plată" din Contractul nr..X. din .X./2004, se precizează următoarele: *"pentru lucrările de construcții montaj și echipamente cu ciclu scurt de fabricație, avansul acordat de achizitor pentru execuția de lucrări conform HGR nr.264/2003 va fi de 15% din valoarea lucrărilor prevăzute a se executa în fiecare an conform graficului de execuție a lucrărilor, contra unei scrisori de garanție de restituire a avansurilor, de valoare egale. Plata avansului anual se face de către achizitor în termen de maxim 28 de zile de la data primirii de la executant a scrisorii de garanție de restituire a avansului. Restituirea avansurilor se va face în termen de un an de la acordarea acestora prin reținerea a 15% din valoarea fiecărei situații de plată până la concurența sumei acordate drept avans, concomitent cu diminuarea corespunzătoare a valorii scrisorii de garanție bancară. "*

În perioada .X., SC .X. SA a emis către beneficiar facturi lunare, în baza situațiilor de lucrări acceptate de acesta în care s-a înscris valoarea lucrărilor de construcții montaj lunare și avansul de dedus de 15% din valoarea lucrării executate în luna respectivă, cu care se diminuea valoarea totală a facturii.

Aceste facturi emise de prestator în perioada .X. au avut înscris la rubrica cota TVA din formular mențiunea "Taxare inversă".

În contabilitatea beneficiarului taxa pe valoarea adăugată din aceste facturi lunare s-a înregistrat astfel:

- taxare inversa: .X. "TVA deductibil" = .X. "TVA colectat" cu suma de .X. lei pentru lucrări executate în luna;

- .X. "TVA deductibil" = .X. "TVA colectat" cu suma de .X. lei (în roșu) pentru avansul reprezentând 15% din valoarea TVA aferent lucrării executate în luna, rezultând o taxare inversă cumulată în sumă de .X. lei.

Astfel, s-a constatat că sucursala a aplicat taxare inversă pentru valoarea lucrărilor facturate lunar de prestator diminuate cu avansurile de 15% din acestea, rezultând o diminuare a taxei pentru care avea obligația autolichidării (.X. "TVA deductibil" = .X. "TVA colectat") și taxă dedusă nejustificat în sumă

de .X. lei, pentru avansul aferent lucrărilor de construcții montaj ce nu s-a achitat la data de .X. în sumă de .X. lei.

Având în vedere că factura de avans a fost aferentă unor operațiuni (construcții-montaj) pentru care se aplicau măsurile de simplificare, respectiv "taxare inversă", că pentru factura de avans s-a exercitat dreptul de deducere a taxei în luna .X./200, că factura de avans nu figurează ca fiind decontată integral de beneficiar prin achizitorul (.X.) până la data aderării, organele de inspecție fiscală au stabilit că sucursala a exercitat nejustificat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, corect fiind suma de .X. lei, TVA corespunzătoare avansului (pentru lucrări de construcții-montaj efectuate în anul .X.) ce figurează decontat (achitat) până la data de .X..

Prin contestație, societatea susține că nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală având în vedere că bugetul de stat nu a fost prejudiciat întrucât taxa a fost achitată de constructori/prestatori chiar dacă nu s-a aplicat taxarea inversă.

În susținere invocă Decizia nr..X./2008 a Curții de Apel .X. emisă într-o speță similară prin care instanța a admis acțiunea contribuabilului pe motiv că deși nu s-a aplicat taxarea inversă taxa a fost achitată și nu datorează accesoriile calculate în sarcina acesteia.

De asemenea, contestatara susține că bugetul de stat beneficiază de îmbogățire injustă, pe de o parte furnizorul de colectat taxa și a achitat-o la buget și până în prezent se află în imposibilitatea de a o recupera având în vedere termenul de prescripție, iar pe de altă parte societatea se află în imposibilitatea de a deduce sumele respective.

În drept, conform prevederilor la art.160 alin.(1), alin.(2) lit.c, alin.(3) mși alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

*„(1) **Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.***

*(2) **Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:***

[...]

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

*(3) **Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin.(2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă.***

Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată, cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

La art.1 și art.2 din OMFP nr.155/2003 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART.1

În condițiile și limitele prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct.82 alin.(3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

ART.2

*(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la **secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa** la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.*

(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).”

Potrivit Ordinului Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN,

„45 Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.

[...]

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate practic, pot fi efectuate de către subcontractori.”

la secțiunea F se cuprind:

“FA CONSTRUCȚII

45 Construcții

[...]

4511 Demolarea construcțiilor, terasamente și organizare de șantiere

Această clasă include:

- demolarea sau distrugerea de clădiri sau alte structuri;*
- curățarea amplasamentelor;*
- mutarea pământului: excavații, umplerea, nivelarea și împrejmuirea amplasamentelor, săparea șanțurilor, eliminarea pietrelor, dinamități etc.;*
- pregătirea șantierelor pentru exploatarea miniere:*
 - mutarea pământului și pregătirea amplasamentelor pentru extracție.*

Această clasă include, de asemenea:

- executarea canalizărilor pentru clădiri;*
- executarea canalelor de scurgere, pentru terenuri agricole și forestiere.*

[...]

4524 Construcții hidrotehnice

Această clasă include:

- construcția de:*
 - căi de navigație, porturi și regularizări de râuri, porturi de agrement, ecluze etc.;*
 - baraje și diguri;*
- lucrări de dragare;*
- lucrări subacvatice*

[...]

4531 Lucrări de instalații electrice

Această clasă include:

- instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, de:*
 - instalații (cablaje) electrice și a armăturii electrice;*
 - instalații (cablaje) pentru telecomunicații;*

- sisteme de încălzire electrică, inclusiv de acumulatori de energie electrică solară (panouri solare);
 - montarea de antene și cabluri aeriene pentru acestea;
 - alarme de semnalizare a incendiilor;
 - alarme antiefracție;
 - lifturi și scări rulante;
 - conductori pentru instalații de iluminat etc.[...]
- [...]

4534 Alte lucrări de instalații

Această clasă include:

- instalarea sistemelor de iluminat sau semnalizare, pentru străzi, căi ferate, aeroporturi și porturi;
- instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, a armăturilor și accesoriilor neclasificate altundeva;
- repararea și întreținerea instalațiilor din clădiri.”

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că OMFP nr.155/2003 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd că se aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la secțiunea F clasa 45 din Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

Totodată, conform prevederilor pct.82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin.(9) și alin.(10) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(1) Condiția obligatorie prevăzută la art.160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art.125² din Codul fiscal.

[...]

(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.

[...]

(5) **În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale .X. = .X. cu suma taxei aferente.**

(6) Înregistrarea contabilă $.X. = .X.$ la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.

[...]

(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile $.X. = .X.$ și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”

Se reține că legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(9) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul .X., este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/prestatorilor, cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul .X.:

„(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor

obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile .X. = .X. și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, **vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile .X. = .X. și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în cazul lucrărilor de construcții montaj, cât și al avansurilor pentru aceste lucrări, atât prestatorul, cât și beneficiarul, aveau obligația aplicării măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că, atât prestatorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, deci părțile menționate aveau obligația de a aplica taxarea inversă, să înscrie mențiunea „taxare inversă” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către părți a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru lucrărilor de construcții montaj și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în facturile primite respectiv o altă mențiune din care să reiasă că a aplicat taxarea inversă și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel .X.și .X.erau **obligate** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de furnizor pentru lucrări de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

De asemenea, **în ceea ce privește factura de avans pentru lucrări de construcții montaj** emisă în luna .X. ce trebuiau efectuate în anul .X., pentru care .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în luna .X., se reține că prevederile privind taxarea inversă se aplică și în cazul avansurilor pentru lucrări de construcții montaj. Astfel, în anul .X., sucursala a aplicat taxarea inversă pentru valoarea lucrărilor facturate lunar de prestator diminuate cu avansurile de 15% din acestea, rezultând o diminuare a taxei pentru care avea obligația autolichidării și taxape valoarea adăugată dedusă nejustificat în sumă de .X. lei pentru avansul aferent lucrărilor de construcții montaj care nu era achitat la data de .X..

Confor prevederilor art.134² alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare din data de 03.04..X.

„Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

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

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Întrucât, factura de avans a fost aferentă operațiunilor de construcții-montaj pentru care se aplicau măsurile de simplificare, respectiv “taxare inversă”, pentru factura de avans s-a exercitat dreptul de deducere a taxei în luna .X. deși avansul nu a fost decontat integral de către beneficiar până la data aderării, sucursala și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, suma pentru care avea drept de deducere fiind în quantum de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată achitată până la data de .X..

Ca urmare, pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă în luna .X., aferentă avansului neachitat până la data de .X., sucursala avea obligația aplicării măsurilor de simplificare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au dispus măsuri pentru aplicarea măsurilor de simplificare, concomitent cu neacordarea dreptului de deducere a taxei și stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sarcina contestatarei.

Or, potrivit legii fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația emiterii dispoziției de măsuri prin care să dispună societății verificate aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile .X. = .X. și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, până la data de .X./2010, iar după această dată vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia bugetul de stat nu a fost prejudiciat întrucât taxa a fost achitată de constructori/prestatori chiar dacă nu s-a aplicat taxarea inversă nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că dispozițiile legale în vigoare prevăd *“Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar”*, respectiv furnizorul și beneficiarul coleteaza și concomitent deduc taxa fără a avea loc plata acesteia. Mai mult, se reține că înregistrarea taxei ca taxă pe valoarea adăugată colectată înseamnă că a fost declarată însă nu întotdeauna înseamnă că a fost și achitată, aceasta depinzând cuantumul taxei deduse în decontul de TVA.

În ceea ce privește invocarea Deciziei nr..X./2008 a Curții de Apel X se reține că aceasta a fost emisă pentru cazul particular nefiind aplicabilă cazului în speță.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au dispus măsuri pentru aplicarea măsurilor de simplificare, concomitent cu stabilirea TVA suplimentară în sarcina contestatarii, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de deșeuri și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Se reține că organul de soluționare a contestației nu poate adopta o altă soluție în cadrul procedurii de soluționare a contestației decât cea prevăzută de art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, întrucât emiterea dispoziției de măsuri intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală potrivit prevederilor pct.(1) din Anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, dispoziție care nu poate fi emisă decât în baza unui raport de inspecție fiscală în care să fie consemnată situația de fapt fiscală.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală

nr..X./2014 și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei calculate până la data de .X./2012, din care suma de .X. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze calcularea acestora în funcție de situația fiscală rezultată prin aplicarea întocmai a dispozițiilor legale în materia măsurilor de simplificare, anterior explicitate.

22. În ceea ce privește argumentele contestatarei privind:

- cheltuieli înregistrate în rezultatul reportat al anului 2012 și neluate în considerare de organele de inspecție fiscală;

- cheltuieli ce urmează a fi înregistrate contabil prin intermediul rezultatului reportat și care se referă la ani anteriori, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la argumentele contestatarei în condițiile în care, fie nu au fost prezentate documente în susținerea celor solicitate, fie argumentele prezentate exced perioadei verificate.

a.) Prin contestație societatea susține că a înregistrat în contabilitate, în perioada .X., prin intermediul rezultatului reportat, anumite sume reprezentând elemente de natura cheltuielilor și veniturilor aferente anilor anteriori care diminuează baza impozabilă pentru impozitul pe profit, respectiv a înregistrat creanța fiscală aferentă în sumă de .X. lei în contul .X."Impozit pe profit".

Această creanță, înregistrată la data de .X./2012, provine în principal din:

- sume reprezentând amortizarea fiscală mijloacelor fixe aferentă anului 2011 ce nu a fost înregistrată de societate;

-cheltuieli ce penalități comerciale cu care creditorii societății s-au înscris la masa credală;

-cheltuieli cu dobânda aferentă plății cu întârziere a dividendelor distribuite.

În susținere atașează anexa 5 cu calculul detaliat care reflectă creanța fiscală și elementele din care este compusă și susține că aceste informații au fost prezentate în timpul inspecției fiscale dar nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală și nu au fost reflectate în acele administrativ fiscale emise.

De asemenea, contestatara susține că **a înregistrat în contabilitate, în perioada .X., prin intermediul rezultatului reportat, anumite sume reprezentând elemente de natura cheltuielilor și veniturilor aferente anilor anteriori care diminuează baza impozabilă pentru impozitul pe profit, respectiv a înregistrat creanța fiscală aferentă în sumă de .X. lei în contul .X. "Impozit pe profit".**

Această creanță, înregistrată la înregistrată la data de .X./2012, provine în principal din:

- cheltuieli cu comisioane de gestiune credit;

-cheltuieli cu dobânda aferentă plății cu întârziere a dividendelor distribuite.

În susținere atașează anexa 6 cu calculul detaliat care reflectă creanța fiscală și elementele din care este compusă.

Ca urmare, societatea solicită includerea în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere a acestor sume reprezentând creanțe fiscale ale societății.

În ceea ce privește argumentul privind creanța fiscală în sumă de .X. lei înregistrată în în contul .X."Impozit pe profit" prin intermediul rezultatului reportat, la data de .X./2012, organul de soluționare a contestației reține că pe anul 2012 a fost verificată perioada .X./2012 – .X./2012, data intrării în insolvență.

Prin adresa nr..X./2014, referitor la acest aspect organele de inspecție fiscală precizează că *"Perioada de verificare, așa cum s-a menționat și la început în RIF a fost până la data de .X./2012, data intrării în insolvență. Chiar dacă balanșa prezentată a fost la .X./2012 (societatea neîncheind balanșa la data intrării în insolvență) a fost analizată, aceasta nu a cuprins posibilele influențe solicitate acum, deci ulterior de către societate prin contestație.*

Subliniem faptul că acestei solicitări nu i se poate da curs deoarece pe de o parte excede perioada verificată, iar pe de altă parte nu a făcut obiectul inspecției fiscale derulate, documentele anexate nefiind suficiente pentru a se putea stabili realitatea acestor sume".

Față de cele precizate de organele de inspecție fiscală și având în vedere că la contestație nu au fost prezentate documente suplimentare se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest argument.

Referitor la argumentul privind creanța fiscală în sumă de .X. lei aferentă perioadei .X./2012 – .X./2012 și reflectată în contabilitate la data de .X./2012 în contul .X."Impozit pe profit" prin intermediul rezultatului reportat, organul de soluționare a contestației reține că perioada nu excede celei supuse verificării astfel că, cererea este neîntemeiată.

b) Prin contestație societatea arată că a identificat anumite elemente de natura cheltuielilor în sumă de .X. lei și veniturilor în sumă de .X. lei aferente anilor anteriori care diminuează baza impozabilă pentru impozit pe profit cu suma de .X. lei și în acest sens societatea a calculat creanța fiscală aferentă în sumă de .X. lei.

În susținere atașează anexa 2 cu calculul detaliat care reflectă creanța fiscală și elementele din care este compusă și solicită includerea în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere a acestor sume aferente perioadei ce a făcut obiectul inspecției fiscale.

Referitor la acest argument organul de soluționare a contestației reține că Anexa 2 privind calculul detaliat care reflectă creanța fiscală și elementele din care este compusă nu este de natură să justifice solicitarea contestatarei.

Astfel, prin adresa nr..X./2014 organele de inspecție fiscală precizează că *“Aspectele prezentate nu au fost ridicate nici cu ocazia Discuției finale și nici în prezentarea Punctului de vedere la Discuția finală, de altfel atașat de către societate în anexa 10, pag.368-369 la prezenta contestație”*.

De asemenea, conform prevederilor pct.63 alin.(1, 2, 4, 8 și 9) din OMFP nr..X. pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

[...]

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

[...]

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(9) Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”

Ca urmare, și pentru aceste argumente se va respinge contestația ca neîntemeiată.

23. În ceea ce privește impozitul pe profit aferente veniturilor impozabile în sumă de X. lei și cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente pentru această sumă.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2014 emisă de Direcția Generală .X., contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de.X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, însă pentru veniturile impozabile în sumă de X. lei reprezentând venituri impozabile neevidențiate, pentru cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând dublă

înregistrare la .X. și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă valorilor înregistrate dublu la .X., nu aduce argumente.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau

obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât 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 .X., este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

În baza celor reținute și având în vedere că .X. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată 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 căroră:

“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 impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile în sumă de X. lei și cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

*

* *

Întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate defalca cuantumul impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a respins ca neîntemeiată contestația de cuantumul impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a respins ca nemotivată, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

impozit pe profit .X. lei;
taxa pe valoarea adăugată .X. lei

C. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

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

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată în condițiile în care, pentru debitele ce au constituit bază de calcul a accesoriilor s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă totală de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă totală de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată.

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” .

ART. 120^1

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neplata la scadență a debitelor declarate și datorate bugetului de stat contribuabilii datorează accesorii, respectiv dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul acesoriile aferente debitelor pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată sunt datorate bugetului de stat.

Referitor la afirmatia societății, potrivit căreia „[...] obligațiile fiscale accesorii în cuantum de .X. lei stabilite de organul fiscal sunt disproporționate în raport cu obligațiile fiscale principale reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în cuantum de .X. lei”, organul de soluționare a contestației reține ca organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii în cuantum de .X. lei aferente debitului stabilit suplimentar în suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la principiul proporționalității, reținut în decizia Curții Europene a Drepturilor Omului în cazul Mamidakis vs. Grecia/11.01..X. și în decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul C-146/05 Albert Colle, invocate de societate în susținerea contestației, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Astfel, forma acțiunii comunitare va fi pe atât de simplă pe cât o permite realizarea într-un mod adecvat a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Uniunea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil, vor fi preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate.

Acest principiu reglementează modul și intensitatea acțiunilor Uniunii, ori în cazul de față Codul de procedură fiscală nu prevede plafonarea expresă a dobanzilor și penalităților de întârziere în raport cu debitul stabilit suplimentar,

Astfel, în baza acestor considerente se respinge solicitarea contestației ca nereglementată și neconformă cu prevederile legale interne în vigoare.

În ceea ce privește data până la care trebuie calculate accesoriile se reține că la data de **.X./2014**, în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr..X., a fost publicată NOTIFICAREA administratorului judiciar .X. SPRL, prin care s-au

mentionat urmatoarele „[...] prin raportare la Decizia civila nr..X./2014 pronuntata de Curtea de Apel .X. in dosarul nr..X. s-a casat sentinta civila nr..X./2013 pronuntata de Tribunalul .X. Sectia a .X. prin care s-a dispus inchiderea procedurii de reorganizare judiciare deschise împotriva debitoarei SC .X. SA ...” ceea ce presupune că societatea se afla încă în procedura insolvenței, fapt confirmat și de Direcția Generală .X. din ANAF prin adresa nr..X./2014.

Astfel, întrucât accesoriile aferente debitelor stabilite suplimentar au fost calculate și ulterior datei deschiderii procedurii de insolvență, respectiv .X./2012, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

a.) Se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile stabilite până la data de .X./2012 – data intrării în insolvență, în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

b.) Se va admite contestația pentru accesoriile stabilite ulterior datei de .X./2012 – data intrării în insolvență, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

D. CONTRIBUTIA INDIVIDUALĂ DATORATĂ LA BUGETUL ASIGURARILOR PENTRU ȘOMAJ

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

- **.X. lei – contribuției individuale datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj;**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează diferența de contribuție individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care,

baza de impunere pentru aceste contribuții este constituită din salariul de bază brut stabilit prin contractul de muncă.

Perioada verificată: .X.

În fapt, organele de inspecție fiscală au influențat baza impozabilă aferentă contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj cu valoarea drepturilor salariale ce fac parte din salariul de bază brut lunar și care nu au fost incluse de către centrală și de către sucursale în baza de calcul a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, respectiv spor de vechime, spor loialitate, indemnizație de conducere, alte adaosuri în sumă de .X. lei.

Ca urmare, față de obligația fiscală stabilită de societate organele de inspecție fiscală au stabilit obligație suplimentară de plată pentru această contribuție socială în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

“În sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;”

Conform prevederilor art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.14 alin.(1) din HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă

“(1) Baza lunară de calcul asupra căreia se aplică contribuția individuală în cotă de 1%, prevăzută la art. 27 din lege, este reprezentată, după caz, de:

a) salariul de bază lunar brut, conform contractului individual de muncă, corespunzător funcției îndeplinite, la care se adaugă, după caz, indemnizația de conducere, salariul de merit și alte drepturi salariale care, potrivit actelor

normative, fac parte din salariul de bază, pentru persoanele prevăzute la art. 19 lit. a) și b) din lege;”

Față de prevederile legale mai sus menționate reiese că baza de calcul a contribuțiilor individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj este compusă din salariul de bază lunar brut, conform contractului individual de muncă, corespunzător funcției îndeplinite, la care se adaugă, după caz, indemnizația de conducere, salariul de merit și alte drepturi salariale care, potrivit actelor normative, fac parte din salariul de bază al persoanelor care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia din HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă impune ca anumite drepturi salariale să fie acordate prin intermediul unor acte normative, iar acordarea de asemenea drepturi prin contractul colectiv de muncă, sporuri, indemnizații, salariu de merit etc. excede normei legale și deci nu pot fi avute în vedere la calculul contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj nu se poate reține din următoarele considerente:

Art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate.”

Prin HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, dat în explicitarea legii se precizează că baza lunară de calcul prevăzută la art. 27 din lege, este reprezentată, după caz, de:

“a) salariul de bază lunar brut, conform contractului individual de muncă, corespunzător funcției îndeplinite, la care se adaugă, după caz, indemnizația de conducere, salariul de merit și alte drepturi salariale care, potrivit actelor normative, fac parte din salariul de bază pentru persoanele prevăzute la art.19 lit. a) și b) din lege;”.

Prin acest act normativ se completează prevederile art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 cu precizări referitoare la baza de impozitare pentru contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj fiind în concordanță cu prevederile art.16 alin.(4) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică

legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“4) Într-un act normativ emis pe baza și în executarea altui act normativ de nivel superior nu se utilizează reproducerea unor dispoziții din actul superior, fiind recomandabilă numai indicarea textelor de referință. În asemenea cazuri preluarea unor norme în actul inferior poate fi făcută numai pentru dezvoltarea ori detalierea soluțiilor din actul de bază.”

Referitor la susținerea conform căreia prin Contractul colectiv de muncă al societății și contractele individuale de muncă încheiate cu angajații au fost acordate salariilor în plus față de salariul de bază și nu ar trebui incluse în baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, care: *“(1) [...] reglementează totalitatea raporturilor individuale și colective de muncă, modul în care se efectuează controlul aplicării reglementărilor din domeniul raporturilor de muncă, precum și jurisdicția muncii”* s-a reglementat Contractul individual de muncă și Contractul colectiv de muncă. Astfel, acordarea unor drepturi salariale de natura sporurilor, indemnizațiilor, salariului de merit etc. prin Contractul de muncă individual sau colectiv are la bază un act normativ, respectiv Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

Față de alegația contestatarii, dacă indemnizațiile, sporurile și alte adaosuri sunt prevăzute în Contractul Colectiv de Muncă exced actelor normative și nu pot fi avute în vedere la stabilirea contribuției individuale datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

Potrivit art.229 alin.(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată *“Contractele colective de muncă, încheiate cu respectarea dispozițiilor legale, constituie legea părților”* astfel încât pentru a constitui legea părților conținutul lor trebuie să fie în consonanță cu actele normative întrucât *“obligația fără cauză sau bazată pe o clauză falsă sau ilicită nu poate avea niciun efect”* astfel cum prevede art.966 din Codul Civil, în vigoare la acea vreme.

Astfel, se reține că pentru a avea putere de lege între părți, drepturile salariale acordate în temeiul unor contracte colective de muncă trebuie să se circumscrie în necesitatea de ordin juridic configurată de textele de lege anterior enunțate. În cazul în care aceste drepturi salariale ar excede normei legale, astfel cum susține contestatara, acest fapt ar avea ca urmare nulitatea acestora și nu faptul că ar fi exonerate de plata contribuției individuale de șomaj, cum susține contestatara.

Față de afirmațiile contestatarii privind faptul că a inclus respectivele drepturi salariale în baza impozabilă din anul 2008 întrucât prin HG nr.149/2008

a fost completat art.14 alin.(1) lit.a) din HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002, se reține că normele metodologice de aplicare a respectivei legi se emit în scopul explicitării respectivei legi însă, numai pe baza și în executarea legii respective, neputând adăuga noi prevederi la legea pe care au menirea de a o explica potrivit art.4 alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

Astfel, prin completarea adusă de HG nr.149/2008 se explică mai precis și mai amănunțit modul de interpretare și de aplicare a bazei de asigurări pentru șomaj și se aplică de la a bazei lunare de calcul pentru contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj și se aplică de la data intrării în vigoare a legii pe care o explicitează.

Ca urmare, în temeiul 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.a) din OPANAF nr.2906/2014 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 pentru suma de .X. lei reprezentând contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj reținută de la asigurați.

În ceea ce privește accesoriile aferente debitului contestat, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere însă, acestea sunt datorate numai până la data intrării societății în insolvență respectiv .X./2012, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

a.) Se va admite contestația pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj reținut de la asigurați;

b.) Se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj reținut de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj reținut de la asigurați.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor 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) 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 parțială a contestației formulată de **.X. SA- în insolvență** și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, 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 -dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o reverificare, pe aceeași perioadă și pentru același impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și cele precizate prin prezenta decizie și să emită actul/actele administrativ fiscal prevăzut expres de reglementările normative în materie.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **.X. SA- în insolvență** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014, act administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - fondul de asigurări de somaj reținut de la asigurați;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj reținută de la asigurați.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL