



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 275 / 03.08.2009
privind soluționarea contestației formulată de
Z
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub **nr.X**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr.X, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X, cu privire la contestația formulată de Z, denumită în prezenta decizie Z.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.X emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. X încheiat de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin care s-a stabilit **suma totală de X lei**, reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei -vărsăminte din profitul net;
- X lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor din profitul net;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de X, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de X, data primirii deciziei de impunere nr.X potrivit confirmării de primire, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de X.

I.Prin contestația formulată Deciziei de impunere nr.X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a marilor contribuabili, în baza raportului de inspecție fiscală nr.X, societatea susține următoarele:

I. Referitor la decizia de impunere contestatoarea susține că lipsesc elementele obligatorii pe care trebuie să le cuprindă aceasta, respectiv motivele de fapt, temeiurile de drept și elementele privind audierea contribuabilului.

Astfel, în ceea ce privește motivele de fapt și de drept societatea arată că acestea sunt prezentate *“mai mult decât succint”, “aproape inexistente”* precum și faptul că organele de inspecție fiscală enunță temeiurile legale încălcate fără a prezenta motivele pentru care cheltuielile nu au fost acceptate la deducere.

De asemenea, contestatoarea susține că nici temeiurile de drept invocate nu pot justifica măsurile luate atât timp cât nu sunt menționate expres prevederile de drept material fiscal încălcate de Z.

În ceea ce privește vărsămintele din profitul net, respectiv TVA Z susține că organele de inspecție fiscală nu au dezvoltat motivele de fapt care au condus la determinarea acestor diferențe și exemplifică anul 2002 când Z nu a repartizat în totalitate profitul contabil, diferența de profit în sumă de X lei nefiind repartizată până la finalizarea inspecției fiscale.

Totodată, se arată că organele de inspecție fiscală aveau obligația respectării prevederilor art.65 alin.2 din Codul de procedură fiscală potrivit cărora organele de inspecție fiscală au sarcina de a motiva decizia de impunere cu probe sau constatări proprii or, măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală au fost stabilite fără argumente suficiente în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere.

De asemenea, contestatoarea susține ca prin adresa nr.X organele de inspecție fiscală au transmis raportul de inspecție fiscală cu număr de 43 de pagini și decizia de impunere iar în decizia de impunere la pag.8 s-a menționat ca raportul de inspecție fiscală cuprinde un număr total de 6.734 pagini, astfel ca, Z considera ca procedura de comunicare nu a fost îndeplinită pe deplin, nefiindu-i comunicate toate înscrisurile aferente actului administrativ fiscal emis iar acest fapt este sancționat de lege cu inopozabilitatea actului și invocă în susținere prevederile art.45 din Codul de procedură fiscală.

II. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT,

1.) In ceea ce priveste diminuarea veniturilor neimpozabile si implicit diminuarea fondului de rezerva ca urmare a recalcularii profitului contabil, contestatoarea sustine ca din punct de vedere economic a obtinut un beneficiu, un avantaj din faptul ca i s-a acordat scutirea de accesorii potrivit HG nr.1300/2001, motiv pentru care considera ca trebuia sa inregistreze aceste avantaje pe venituri.

Din punct de vedere contabil contestatoarea sustine ca veniturile sunt definite ca fiind cresteri ale beneficiilor economice pe perioada exercitiului financiar sub forma intrarilor si iesirilor de active sau a reducerilor de pasive.

Totodata, contestatoarea sustine ca potrivit prevederilor legale in vigoare anularea unei datorii considerata cheltuiala nedeductibila se face prin repunerea acesteia pe venituri neimpozabile. Mai mult, Administratia Nationala a considerat aceste venituri neimpozabile intrucat sunt aferente cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere.

Contestatoarea sustine ca prin coroborarea definitiei veniturilor cu faptul ca datoria face parte din pasivele societatii a interpretat corect faptul ca reducerea unei datorii reprezinta venit.

De asemenea, se arata ca, in mod nejustificat organele de inspectie fiscala au recalculat fondul de rezerva asupra profitului contabil ce a fost diminuat corespunzator.

2.) Referitor la diminuarea bazei impozabile ca urmare a impozitarii veniturilor din concesiuni si inchirieri, contestatoarea arata ca a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale prin care au fost verificate veniturile din concesiuni si inchirieri, potrivit raportului de inspectie fiscala nr.X.

In urma acestor verificari s-a constatat ca societatea a influentat baza impozabila a impozitului pe profit iar cu veniturile din concesiuni si inchirieri inregistrate a fost diminuat baza impozabila fara ca organele de inspectie fiscala sa motiveze in fapt si fara sa prezinte probe.

Din acest motiv, Z considera ca in ceea ce priveste diminuarea fondului de rezerva si modificarea bazei impozabile organele de inspectie fiscala nu si-au intemeiat constatarile si nu au indicat nici un temei legal si nici cota aplicabila pentru determinarea impozitului, drept pentru care sustine ca decizia de impunere trebuie desfiintata, nefiind motivata in fapt si in drept.

3.) Referitor la valoarea neamortizata in suma de X lei inregistrata pe cheltuieli deductibile conform art.5 din OG nr.70/1994, contestatoarea sustine ca suma nu este detailata si motivata in cuprinsul actului administrativ si nu exista nici un temei care sa conduca la considerarea acesteia ca nedeductibila fiscal avand in vedere ca normele aplicabile in materie stabilesc ca aceste cheltuieli cu amortizarea activelor sunt deductibile.

4.) In ceea ce priveste cheltuielile de deplasare, pe perioada X, contestatoarea sustine ca la nivelul anului X, suma de X lei a fost considerata nefondat cheltuiala nedeductibila pe motiv ca nu au fost respectate prevederile art.4 alin.6 lit.g) din OG nr.70/1994, modificata prin OUG nr.217/1999, intrucat organul de inspectie fiscala s-a limitat doar la a indica temeiul legal incalcat fara a-si proba sustinerile, in sensul ca nu a precizat care sunt limitele cheltuielilor considerate deductibile prevazute de legea bugetara anuala pentru a demonstra depasirea acestei limite.

In sustinere contestatoarea invoca prevederile Legii nr.216/2001 privind bugetul de stat pe anul X care prevede ca, companiile nationale pot efectua anual in limita unei cote de X la fondul de salarii realizat anual cheltuieli cu deplasarile care sunt deductibile fiscal. Z arata ca nu a fost calculat fondul de salarii pentru a se putea stabili cota de deductibilitate a cheltuielilor cu deplasarea.

Mai mult, contestatoarea invoca faptul ca a respectat prevederile HG nr.543/1995 care prevede limitele deductibilitatii privind cheltuielile de deplasare ale personalului in interes de serviciu .

Totodata, Z arata ca potrivit art.4 alin.4 din OG nr.70/1994, cheltuielile privind transportul si cazarea salariatilor ocazionate de delegarea, detasarea si deplasarea in tara si strainatate sunt deductibile la nivelul sumelor efective **constatate pe baza de documente justificative, documente pe care Administratia le poate prezenta.**

Z sustine ca pe anul X a fost considerata nedeductibila suma de X lei iar pe anul X suma de X lei, in baza art.9 alin.7 lit.c) din Legea nr.414/2002, fara ca organul de inspectie fiscala sa identifice cuantumul de X ori ce reprezinta nivelul deductibil al acestor cheltuieli. Totodata, contestatoarea arata ca in suma acestor cheltuieli nu intra doar indemnizatia de deplasare acordata salariatilor ci si cazarea, transportul, etc., drept pentru care normele legale invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt incidente in cauza, acestea limitandu-se doar la un fel de cheltuiala.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pe anul X nu au fost acceptate la deducere cheltuieli in suma de X lei, in baza art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, fara ca organul de inspectie fiscala sa identifice cuantumul de X ori reprezentand nivelul legal al cheltuielilor deductibile.

5.) Referitor la cheltuielile cu amenzile si penalitatile datorate catre autoritati romane sau straine, contestatoarea sustine ca pe perioada X, nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli in suma de X lei pe anul X, X lei pe anul x, X lei pe anul X si X lei pe anul X si arata ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o departajare a acestora pe tipuri de cheltuieli in sensul stabilirii naturii juridice a acestora.

De asemenea, sustine ca normele legale invocate de organele de inspectie fiscala se refera numai la cheltuielile nedeductibile cu amenzile,

confiscările, majorările de întârziere și penalitățile datorate autorităților române însă aceste norme instituie și o excepție de la regulă, în sensul că se consideră cheltuieli deductibile acele penalități și majorări de întârziere prevăzute ca sancțiuni în contractele economice. Astfel că, organul de inspecție fiscală avea obligația să determine și să precizeze natura juridică a acestor cheltuieli în vederea analizării dacă acestea sunt sau nu deductibile în raport cu normele legale.

6.) În ceea ce privește cheltuielile cu primele de asigurare care privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului, pe anul X nu au fost acceptată la deducere suma de X lei, pe motiv că nu este aferentă acestui an fiscal, în baza art.4 alin.1 din OG nr.70/1994. Contestatoarea susține că această cheltuială a fost înregistrată în anul X având în vedere dispozițiile Legii nr.82/1991 și potrivit principiului independenței exercitiului și este aferentă acestui exercițiu financiar.

7.) Referitor la cheltuielile de protocol care depășesc limita legală, contestatoarea susține că, pe de o parte aceste cheltuieli au fost efectuate cu respectarea strictă a acestor norme iar pe de altă parte organul de inspecție fiscală nu a făcut dovada că s-a depășit cota de X respectiv de X, neefectuând nici un calcul din care să rezulte baza asupra căreia s-au aplicat cotele.

8.) În ceea ce privește cheltuielile social-culturale, contestatoarea susține că neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli pe motiv că au fost depășite limitele prevăzute de lege nu sunt fondate, deoarece:

-nu sunt fundamentate în fapt;

- temeiurile legale invocate se referă la cheltuielile sociale și nu la cheltuieli social-culturale. **Notiunea de social-cultural** conduce la ideea legată de viața oamenilor în societate, raporturile dintre acestia sau față de societate, interesul față de activități legate de artă, organizarea și funcționarea unităților culturale, organizarea de evenimente în acest sens iar **notiunea de social** în sensul normelor avute în vedere se referă la referă la acțiuni privind securitatea și protecția socială în legătură cu angajării proprii, respectiv acordarea de ajutoare, daruri, etc..

Astfel, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală nu au făcut distincția între cele două categorii de cheltuieli însă chiar și în ipoteza în care acestea ar fi încadrate ca fiind cheltuieli sociale organele de inspecție fiscală nu au precizat care este limita cheltuielilor considerate deductibile prevăzută de legea bugetară anuală pentru a demonstra că aceasta a fost depășită și nu a calculat fondul de salarii realizat anual.

În combaterea celor constatate de organele de inspecție fiscală Z arată că potrivit art.26 alin.2 din Legea nr.216/2001 coroborat cu art.37 alin.2 din Legea nr.743/2001 și cu art.32 alin.2 din Legea nr.631/2003 companiile naționale pot efectua, în limita unui procent de X aplicată la fondul de salarii realizat anual, cheltuieli care constau în:

-acoperirea unei parti din cheltuieli ocazionate de procurarea unor daruri pentru copiii salariatilor;

- acoperirea partiala a costului transportului la si de la locul de munca al salariatilor;

- suportarea partiala a costului biletelor de tratament sau de odihna pentru salariatii proprii si pentru membrii familiilor acestora, inclusiv transportul;

- acordarea de ajutoare pentru inmormantare, etc..

In ceea ce priveste cheltuielile aferente anului X Z sustine ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa stabileasca natura cheltuielilor iar pe de alta parte sa determine cota maxima stabilita de lege in vederea determinarii daca aceasta a fost depasita sau nu.

9.) Referitor la cheltuielile cu amortizarea activelor aflate in patrimoniul public, contestatoarea sustine ca prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala, respectiv art.5 din Legea nr.15/1994 potrivit carora activele aflate in patrimoniul public nu se supun amortizarii nu sunt aplicabile intrucat Z are in patrimoniu nu numai bunuri proprietate publica ci si bunuri proprietate privata. In acest sens, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa identifice si sa stabileasca caror mijloace sunt aferente cheltuielile cu amortizarea.

Totodata, mentioneaza ca a efectuat cheltuieli cu amortizarea numai pentru activele aflate in proprietatea sa iar din actul administrativ nu rezulta ca aceste cheltuieli sunt aferente numai mijloacelor fixe aflate in proprietate publica.

10.) In ceea ce priveste cheltuielile cu intretinerea si reparatiile, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv ca nu sunt aferente veniturilor.

In sustinere Z arata ca ar fi trebuit sa se analizeze daca aceste cheltuieli au fost efectuate la bunuri care, prin utilizarea lor, concura direct la obtinerea de venituri impozabile. Contestatoarea sustine ca este institutie de interes public si prin urmare bunurile achizitionate sunt supuse unui regim special acestea fiind utilizate numai in scopul realizarii obiectului sau de activitate care conduce la obtinerea de venituri.

11.) Referitor la cheltuielile cu publicitatea, contestatoarea sustine ca dispozitiile legale in materie stabilesc faptul ca pentru a fi deductibile astfel de cheltuieli sunt necesare indeplinirea conditiilor:

- sa fie efectiv prestate;

-sa fie executate in baza unui act incheiat intre parti;

- sa se justifice prestarea acestora;

-sa se dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin activitatile desfasurate.

Z sustine ca neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli pe motiv ca nu sunt incheiate contracte este eronata intrucat acestea au fost justificate cu documente fiind emise facturi catre prestatori ce constituie probe potrivit art.46 din Codul comercial.

Totodata, contestatoarea sustine ca prevederile legale mentioneaza ca pentru serviciile cu caracter ocazional nu este necesara incheierea de contracte astfel ca, facturile fiscale cuprind elementele minimale prevazute de lege pentru a satisface acordul de vointa al partilor drept pentru care factura tine loc de contract si poate stabili relatii comerciale.

12.) In ceea ce priveste cheltuielile cu bunurile lipsa in gestiune pe perioada X, contestatoarea sustine ca interpretand per a contrario prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala a luat masuri de asigurare a bunurilor asa cum rezulta din pct.2.1.2.1 anul X, pct.7 din decizia de impunere precum si masuri de imputare cu privire la lipsa acestora din gestiune drept pentru care considera ca au fost incadrate corect ca fiind cheltuieli deductibile fiscal.

13.) Referitor la cheltuielile cu donatiile in suma de X lei aferente anului X Z arata ca intre natura juridica a acestei cheltuieli si temeiul legal invocat, art.4 alin.6 lit.o) din OG nr.70/1994, nu exista nici o legatura intrucat acesta se refera la cheltuielile cu sponsorizarea si nu la cheltuielile cu donatia.

Contestatoarea sustine ca donatia se refera la trecerea unei valori din patrimoniul donatorului in patrimoniul altei persoane fara a obtine in schimb un echivalent, or din actul contestat nu rezulta care sunt donatiile efectuate de administratie si totodata precizeaza ca nu a facut nici o donatie pentru care sa inregistreze cheltuieli care s-ar regasi in categoria cheltuielilor deductibile.

14.) In ceea ce priveste majorarea bazei impozabile cu suma rezultata din vanzarea de marfa provenita din circuite de compensari, subventii, donatii, contestatoarea sustine ca suma de X lei aferenta anului X nu constituie venituri obtinute ca urmare a unor cheltuieli nedeductibile ci reprezinta venituri realizate din stornarea ori recuperarea unor cheltuieli nedeductibile, venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil conform art.4 alin.5 lit.d) din OG nr.70/1994, modificata prin OUG nr.217/1999.

15.) Referitor la provizioanele pentru deprecieri creante nedeductibile in suma de X lei pe anul X si de X lei pe anul X contestatoarea arata ca organele de inspectie fiscala s-au limitat la a invoca temeiul legal, respectiv HG nr.335/1995, fara a motiva temeinic aceasta constatare asa cum se prevede la art.43 din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, arata ca HG nr.335/1995 a fost in vigoare in perioada in care Z a fost supusa verificarii doar pana la data de X, cand a fost abrogata prin HG nr.830/2002, deci organele de inspectie fiscala au calificat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile in temeiul unui act normativ abrogat.

16.) In ceea ce priveste categoria alte cheltuieli nedeductibile, respectiv suma de X lei pe anul X, de X lei pe anul X si de X lei pe anul X, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au motivat constatarile, nu au identificat natura si felul cheltuielilor iar temeiurile legale invocate - art.4 alin.4 si 6 din Legea nr.414/2002, art.21 alin.2 , 3 si 4 din Legea nr.571/2003 - mentioneaza cheltuielile si cele nedeductibile in continutul acestora neexistand notiunea de "*alte cheltuieli nedeductibile*" astfel ca, toate cheltuielile sunt deductibile daca contribuie la realizarea de venituri, asa cum e cazul Z.

17.) Referitor la factura fiscala nr.X, in suma de X lei, contestatoarea sustine ca eronat organele de inspectie fiscala au considerat aceasta cheltuiala ca fiind nedeductibila pe motiv ca la sediul societatii exista doar copia xerox. Z sustine ca potrivit HG nr.831/1997 si faptul ca exista copie xerox a facturii dovedeste ca factura exista in original iar operatiunea economica a fost efectuata si consemnata in document, dobandind astfel calitatea de document justificativ. Ca urmare, aceasta cheltuiala nu poate fi considerate nedeductibila doar pentru faptul ca factura fiscala a fost prezentata in copie xerox.

18.) In ceea ce priveste cheltuiala cu fondul de ape in suma de X lei pe anul X si in suma de X pe anul X, contestatoarea sustine ca din raportul de inspectie fiscala si din decizia de impunere nu rezulta ca aceste cheltuieli au legatura cu fondul de ape. Totodata, arata ca orice cheltuiala efectuata in scopul obtinerii de venituri este deductibila cu exceptia cazurilor cand sunt prevazute expres si limitativ sau in cazul in care se motiveaza temeinic ca nu exista legatura de cauzalitate intre efectuarea cheltuielilor si obtinerea veniturilor.

19.) Referitor la veniturile neinregistrate in suma de X lei pe anul X si in suma de X lei pe anul X, contestatoarea sustine ca aceste constatari sunt nefondate intrucat prestarea de servicii nu a fost efectiv realizata si prin urmare nu s-au emis facturi fiscale astfel ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de realitatea operatiunilor.

20.) In ceea ce priveste cheltuielile cu prestarile care nu au fost efectuate in suma de X lei aferenta anului X, contestatoarea sustine ca neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli pe motiv ca serviciile nu au fost efectiv prestate si nu sunt aferente veniturilor realizate nu poate fi

retinuta intrucat organele de inspectie fiscala nu au facut dovada celor constatate si trebuiau analizate partile implicate, natura serviciilor si elementele de recunoastere a cheltuielilor si veniturilor pe baza documentelor justificative care atesta prestarea acestor servicii.

Ca urmare, atat timp cat Z a inregistrat documentele justificative aferente acestei prestari in contabilitatea proprie considera ca operatiunea privind prestarea este dovedita astfel ca aceasta cheltuiala este deductibila la calculul profitului impozabil.

21.) Referitor la cheltuielile cu diferentele de pret achitate in plus, in suma de X lei, pe anul X, contestatoarea sustine ca atat timp cat in lege nu exista prevederi exprese cu privire la nedeductibilitatea acestora regula este ca aceste cheltuieli vor fi considerate integral deductibile in masura in care contribuie la realizarea de venituri impozabile.

22.) In ceea ce priveste veniturile care nu au fost luate in calcul la determinarea impozitului pe profit in suma de X lei pe anul X, contestatoarea sustine ca acestea provin din anularea provizioanelor si nu este de acord cu constatarea deoarece organele de inspectie fiscala nu au identificat in mod explicit care sunt aceste provizioane si nu au motivat in fapt si in drept majorarea bazei impozabile cu aceste venituri.

23.) Referitor la cheltuielile pentru care lipsesc documente justificative in suma de X lei pe anul X si X lei si X lei pe anul X, contestatoarea sustine ca era necesara detalierea pe larg a motivelor pentru care organele de inspectie fiscala nu au acceptat documentele prezentate de Z ca fiind documente justificative si totodata sustine ca nu s-a analizat caror operatiuni sunt aferente aceste cheltuieli si care ar fi documentele ce trebuiau prezentate.

III. In ceea ce priveste sumele stabilite cu titlu de varsaminte din profitul net pe anul X in suma de X lei si majorarile de intarziere aferente in suma de X lei, contestatoarea sustine ca sunt nefondate constatarile referitoare la faptul ca societatea nu si-a indeplinit obligatia de a vira dividende la institutia publica.

Astfel, Z sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta suplimentara in suma de X mii lei pe anul XZ ce trebuie inregistrata ca o cheltuiala suplimentara cu impozitul pe profit, rezultand in final un profit contabil de X lei.

Ca urmare, din profitul contabil al anului X asa cum a fost determinat de organele de inspectie fiscala nu se putea acoperi decat o parte din pierderea contabila in suma de X mii lei .

Totodata, contestatoarea sustine ca potrivit art.1 si 2 din OG nr.64/2001 profitul se repartizeaza pe destinatii numai dupa deducerea sumelor aferente destinatiilor prevazute la art.1 lit.a-d) din acelasi act

normativ, printre care si acoperirea pierderii contabile astfel ca, intreg profitul contabil a fost utilizat pentru acoperirea pierderii contabile de la finele anului X in cuantum mai mare decat profitul contabil la nivelul anului X, drept pentru care nu mai exista profit care sa poata fi repartizat sub forma de varsaminte.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca exista discrepante intre concluziile organelor de inspectie fiscala, respectiv pe de o parte acesta constata profit contabil la determinarea varsamintelor in suma de X mii lei iar pe de alta parte constata existenta unui alt profit de X lei.

IV. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei,

Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta sediului central s-a constatat ca in anul X, lunile aprilie si iunie, nu s-au gasit documentele ce au fost inregistrate in jurnalele de cumparari fapt pentru care a fost diminuat TVA deductibila cu suma de X lei in baza prevederilor art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002.

TVA neacceptata la deducere a fost stabilita prin insumarea tuturor diferentelor constatate la nivelul subunitatilor cat si la nivelul central.

Referitor la TVA neacceptata la deducere la nivelul subunitatilor, in suma totala de X lei, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala reiau sintetic considerentele ce au stat la baza actelor de control incheiate de directiile judetene fara a preciza pe larg situatia de fapt ce a condus la diminuarea taxei deductibile si incadrarea juridica a situatiei de fapt.

Totodata contestatoarea arata ca diferentele de TVA colectata in suma totala de X lei, rezultate din insumarea diferentelor stabilite la nivelul subunitatilor si la nivelul sediului central, provin din:

- TVA aferenta avansurilor incasate de la clienti potrivit procesului verbal nr.X incheiat la X, in suma de X lei;
- TVA aferenta imputatiilor reprezentand contravaloare convorbiri telefonice si lipsuri la inventar in suma de X lei;
- TVA colectata aferenta veniturilor stabilite suplimentar conform art.137 din Legea nr.571/2003 in suma de X lei;
- TVA colectata potrivit procesului verbal nr.X incheiat de DGFP X, in suma de X lei;
- TVA colectata la avansuri potrivit procesului verbal nr.X incheiat de DGFP X, in suma de X lei.

Referitor la TVA neadmisa la deducere la nivelul subunitatilor Z, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au reluat, foarte sintetic, constatarile din actele administrative incheiate la acestea fara a preciza pe larg situatia de fapt ce a condus la diminuarea TVA deductibila. Spre exemplu, contestatoarea arata ca in cazul TVA neadmisa la deducere in suma de X lei din actul administrativ incheiat de DGFP X nu se precizeaza temeiul juridic al neadmiterii la deducere si nu se detaliaza

situatia de fapt fiind precizat succint: *”TVA deductibila aferenta stornare facturi ulterioare inregistrarii in contabilitate”*.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca din insumarea TVA colectata stabilita suplimentar cu TVA neadmisa la deducere in suma de X lei s-a stabilit diferenta de TVA in suma de X lei cu care a fost diminuat TVA de rambursat.

Z solicita desfiintarea deciziei de impunere intrucat organele de inspectie fiscala au prezentat motivele de fapt si de drept foarte succint iar in unele cazuri nu este indicat temeiul legal in vigoare pe perioada respectiva, spre exemplu: *”TVA deductibila aferenta stornare facturi ulterioare inregistrarii in contabilitate conform notei de constatare nr.X incheiata de DGFP X in sumă de X lei “; ”TVA deductibila aferenta facturilor cu operatiuni scutite de TVA pentru care s-a dedus TVA in suma de X lei“; ”TVA deductibila eronata aferenta garantiilor de buna executie in suma de X lei” si altele.*

In ceea ce priveste constatarile din actele administrative incheiate de organele de inspectie fiscala teritoriale contestatoarea sustine ca desi se precizeaza ca acestea au fost prezentate pe larg la capitolul III – pct.1-13 din raportul de inspectie fiscala in realitate acestea au fost prezentate sumar, precizandu-se numai temeiurile de fapt si de drept ce au condus la stabilirea acestor sume.

Potrivit acestei imprejurari si avand in vedere si adresa de inaintare a actelor administrative prin care nu au fost inaintate si anexele raportului de inspectie fiscala contestatoarea sustine ca aceasta echivaleaza cu o nemotivare in fapt si in drept a raportului si a deciziei de impunere fiind de natura sa incalce prevederile art.109 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata si dispozitiile Ordinului ANAF nr.1181/2007.

Un alt motiv invocat de contestatoare in sustinerea contestatiei este ca s-a dispus diminuarea TVA de rambursat in perioada verificata cu toate ca prin decizia de impunere s-a stabilit TVA de plata in suma de X lei, ceea ce obliga Z nejustificat la plata unei sume pe care nu o datoreaza. Din punctul de vedere al Z regularizarea TVA de rambursat ar fi trebuit efectuata prin intermediul unei dispozitii privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si nu pe baza de decizie de impunere ce va atrage executarea.

In subsidiar, pe fondul cauzei, se contesta modul de stabilire a TVA colectata si deductibila inasa avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat motivele de fapt si de drept, nefiind reluate exact constatarile actelor de control intocmite de organele de inspectie fiscala teritoriale, acestea nefiind anexate la raportul de inspectie fiscala nu poate expune in detaliu motivele pe fondul cauzei.

Cu toate acestea Z sustine ca, pe perioada verificata, a indeplinit toate conditiile pentru deducerea TVA detinand facturi fiscale si toate documentele cerute de lege conform dispozitiilor OUG nr.17/2000, Legea nr.345/2002 si Legea nr.571/2003.

De asemenea, sustine ca a intocmit corect si complet registrele de cumparari in care a fost evidentiata taxa deductibila cat si registrele de vanzari in care a fost evidentiata TVA colectata, astfel ca, din acest punct de vedere sunt eronate sustinerile organelor de inspectie fiscala privind dreptul de deducere pentru TVA in suma de X lei.

Totodata, contestatoarea sustine ca sunt eronate constatarile de la pag.39 si 40 din raportul de inspectie fiscala intrucat societatea justifica dreptul de deducere cu facturi fiscale si alte documente legal intocmite iar organele de inspectie fiscala nu au argumentat contrariul desi aveau aceasta obligatie conform normelor fiscale in vigoare, respectiv art.6 si 7 si conform dispozitiilor art.1169 din Codul civil.

II. Prin decizia de impunere nr.X, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit debite suplimentare in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr.X, astfel:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada X-Y societatea a functionat in baza HG. nr.981/29.12.1998, ca persoana juridica romana cu capital integral de stat, pe baza de gestiune si autonomie financiara.

Compania Nationala X a fost organizata, astfel:

- sediul central din Bucuresti;
- sucursale bazinale (denumite directii) fiecare avand in subordine sisteme de gospodarire a apelor teritoriale;
- alte subunitati (X, S, D, F).

Sucursalele bazinale nu au personalitate juridica si efectueaza operatiuni contabile pana la nivelul balantelor de verificare contabila care sunt centralizate la sediul central din Bucuresti.

Totodata, s-a constatat ca prin O.U.G. nr.107/2002 s-a infiintat X prin reorganizarea Z si prin preluarea activitatii de hidrologie, hidrogeologie si de gospodarire a apelor de la X, si pentru gospodarirea durabila a resurselor de apa, care reprezinta monopol natural de interes strategic.

Conform art.4 alin.12 din O.U.G. nr.107/2002 X a preluat toate drepturile si toate obligatiile Z iar conform art.9 din O.U.G. 107/2002 X are in structura sa Z.

Prin O.U.G. nr.73/2005 pentru modificarea si completarea O.U.G. nr.107/2002 privind infiintarea X, aceasta devine **institutie publica de interes national, cu personalitate juridica**, avand ca scop cunoasterea, protectia, punerea in valoare si utilizarea durabila a resurselor de apa, monopol natural de interes strategic precum si administrarea infrastructurii Z, incepand cu data de X.

S-a constatat ca, in baza tematecii intocmite de DGAMC si transmisa in teritoriu cu adresa nr.X, s-a solicitat D.G.F.P. judetene unde se afla

sedile fara personalitate juridica apartinand X, efectuarea inspectiei fiscale generale. Tematica transmisa de DGAMC are ca obiect verificarea modului de folosire si gestionare a fondurilor materiale si banesti din dotare, modul de realizare a veniturilor si de angajare a cheltuielilor, respectarea disciplinei economico-financiare precum si onorarea obligatiilor fiscale la bugetul general consolidat .

Din actele de control transmise din teritoriu au rezultat urmatoarele:

1. DIRECTIA Z

In baza adresei nr.X Z a fost verificata de organele de control din cadrul DGFP X, intocmindu-se urmatoarele acte de control:

a) Proces verbal nr. X

b) Raport de inspectie fiscala nr.X - nu s-au stabilit diferente suplimentare privind obligatiile datorate la bugetul general consolidat.

Avand in vedere ca au fost incheiate mai multe acte de control ce cuprind perioade diferite sau dupa caz impozite si taxe diferite supuse verificarii, prin adresa nr.X DGAMC a solicitat DGFP judetene:

-situatia centralizata, defalcata pe ani fiscali a veniturilor si cheltuielilor;

- situatia centralizata a cheltuielilor nedeductibile defalcate pe tipuri de cheltuieli si trimestre;

- situatia accesoriilor precum si eventualele facilitati fiscale acordate;

- situatia TVA colectata si deductibila aferente activitatii proprii precum si a TVA deductibila aferenta alocatiilor bugetare, inclusiv diferentele constatate, cu defalcarea acestora pe luni.

Prin actul de inspectie intocmit de D.G.F.P. X – Procesul verbal nr.X, in ceea ce priveste impozitul pe profit organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit:

- cheltuieli cu deplasari nedeductibile :	X RON
- cheltuieli cu amenzi si penalitati	X RON
-cheltuieli de protocol	X RON
-cheltuieli cu valoarea neamortizata a activelor cedate si TVA aferenta	X RON
-cheltuieli cu ajutoarele sociale acordate conform legii bugetului de stat	X RON.

2. DIRECTIA Z

In baza adresei nr.Z a fost verificata de organele din cadrul DGFP Xincheindu-se urmatoarele acte administrative:

a) Raport de inspectie fiscala nr.X - nu s-au stabilit diferente suplimentare privind obligatiile datorate la bugetul general consolidat.

b) Nota de constatare nr.X prin care, in ceea ce priveste impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit:

- cheltuieli cu deplasari nedeductibile :	X RON
- cheltuieli cu amenzi si penalitati	X RON
-cheltuieli de publicitate	X RON
-cheltuieli cu intretinere si reparatii neaferente veniturilor	X RON.

3. INSTITUTUL NATIONAL Z

In baza adresei nr.X a fost verificata de organele din cadrul DGAMC incheindu-se urmatoarele acte administrative:

b) Raport de inspectie fiscala nr.X - nu s-au stabilit diferente suplimentare privind obligatiile datorate la bugetul general consolidat.

b) Nota de constatare nr.X .

Prin adresa nr.X a Directiei de Metodologie si Proceduri pentru inspectia Fiscala din ANAF s-a transmis sesizarea nr.X, solicitandu-se verificarea implicatiilor fiscale privind unele aspecte semnalate prin sesizare, respectiv cu privire la un raport al Curtii de Conturi intocmit in anul X prin care s-au stabilit plati nelegale in suma de X lei si dobanzi in suma de X lei reprezentand sume angajate si cheltuite in baza unor conventii civile considerate prestatii fara documente prevazute de legislatia in vigoare din care sa rezulte executia efectiva a serviciilor platite. In baza Deciziei nr.X s-au intocmit decizii de imputare pentru persoanele vinovate in vederea recuperarii prejudiciului.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa controlului profitul a fost diminuat cu cheltuielile aferente conventiilor civile considerate prestatii fara documente in suma de X lei, cu aceasta suma fiind majorat profitul impozabil aferent perioadei X

4. DIRECTIA Z

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele din cadrul DGFP X fiind intocmit procesul verbal nr.X prin care, in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

-cheltuieli cu ajutoare sociale	X RON
- cheltuieli cu amenzi si penalitati	X RON
- cheltuieli de publicitate	X RON
- cheltuieli cu bunuri /active constatate lipsa din gestiune sau degradate	X RON
- cheltuieli cu valoarea activelor cedate	X RON
- cheltuieli de protocol	X RON
- cheltuieli nedeductibile conform Legii 414/2002, HG nr.589/2002, HG nr.22/2003, OG nr.36/2003	X RON
- cheltuieli cu diurna	X RON
- cheltuieli cu valoarea neamortizata	X RON
- cheltuieli cu transportul	X RON

- provizioane nedeductibile X RON
- venituri neimpozabile X RON.

Totodata, s-a constatat ca, urmare a procesului verbal nr.X s-a transmis o sesizare penala catre Parchetul de pe langa Curtea de Apel X, ce se refera la operatiuni de compensare pe care in fapt prestatorul nu le-a efectuat desi a incasat suma de X RON .

5. DIRECTIA Z

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele de control din cadrul DGFP X fiind intocmit procesul verbal nr.X prin care, in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu amenzi si penalitati X RON
- cheltuieli cu protocolul X RON
- cheltuieli cu diurna x RON
- cheltuieli cu intretinerea si reparatiile x RON
- cheltuieli cu valoarea neamortizata X RON
- pierderi din creante X RON
- provizioane deprecieri creante X RON
- lipsa in gestiune X RON
- cheltuieli social-culturale X RON
- cheltuieli cu amortizarea aferenta gradului de neutilizare X RON.

6. DIRECTIA Z

In baza adresei nr.Z a fost verificata de organele din cadrul DGFP X fiind intocmite urmatoarele acte administrative:

- procesul verbal nr.X;
- nota de constatare nr.X;
- procesul verbal nr.X prin care, in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:
- cheltuieli cu cazarea X RON
- cheltuieli cu amenzi si penalitati X RON
- cheltuieli de protocol X RON
- cheltuieli de transport X RON
- Cheltuieli cu diurna X RON
- cazare, detasari X RON.

7. DIRECTIA Z

In baza adresei nr.X a fost verificata de organele din cadrul DGFP X fiind intocmit raportul de inspectie fiscala nr.X si Nota de constatare nr.X, prin care in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu amenzi si penalitati X RON

- cheltuieli cu reclama si publicitate X RON
- cheltuieli de protocol X RON
- cazare neoficiala X RON
- pierderi debitori X RON
- cheltuieli social -culturale X RON.

8. DIRECTIA Z

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele de control din cadrul DGFP X fiind intocmit procesul verbal nr.X, procesul verbal nr.X, raportul de inspectie fiscala nr.X si raportul de inspectie fiscala nr.X prin care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de X RON iar in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu valoarea neamortizata a mijloacelor fixe X RON
- cheltuieli cu amenzi si penalitati X RON
- cheltuieli social culturale X RON
- cheltuieli cu cazarea X RON
- cheltuieli cu hrana X RON
- cheltuieli cu publicitatea fara contract X RON
- provizioane clienti incerti X RON
- cheltuieli fara documente justificative X RON.

9. DIRECTIA X

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele de control din cadrul DGFP X fiind intocmit raportul de inspectie fiscala nr.X si procesul verbal nr.X, prin care se diminueaza TVA deductibila cu suma de X lei si in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu amenzi si penalitati X RON
- cazare X RON
- deplasari X.

10. COMPLEX Z

In baza adreselor nr.X si nr.Xa fost verificata de organele din cadrul DGFP X fiind intocmit procesul verbal nr.X, prin care in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli de protocol X RON
- cheltuieli cu diurna si cazarea X RON
- cheltuieli cu ajutoare sociale X RON
- cheltuieli cu provizioanele X RON
- cheltuieli cu amenzi si penalitati X RON.

11. DIRECTIA X

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele din cadrul DGFP X fiind intocmit raportul de inspectie fiscala nr.X, prin care se diminueaza TVA deductibila in luna noiembrie X cu suma de X lei precum si pe luna decembrie X cu suma de X lei iar in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu diurna si cazarea	X RON
- protocol	X RON
- amenzi si penalitati	X RON
- cheltuieli cu actiuni social culturale	X RON
- bunuri degradate neimputabile	X RON
- valoare neamortizata a mijloacelor fixe	X RON
- venituri din anulare de provizioane	X RON
- cheltuieli cu expertize mijloace fixe	X RON.

12. DIRECTIA X

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele din cadrul DGFP Buzau fiind intocmit raportul de inspectie fiscala nr.X prin care s-a constatat TVA suplimentara in suma de X lei si in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu amenzi si penalitati	X RON
- protocol	X RON
- diurna	X RON
- actiuni social culturale	X RON
- amortizare patrimoniu public	X RON
- cazare	X RON
- alte cheltuieli	X RON
- bunuri lipsa neimputabile	X RON
- venituri neinregistrate	X RON.

13. DIRECTIA X

In baza adreselor nr.X si nr.X a fost verificata de organele de control din cadrul DGFP X fiind intocmit procesul verbal nr.X, prin care se diminueaza TVA deductibila cu suma de X lei si in ceea ce priveste impozitul pe profit, au fost stabilite suplimentar urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli cu amenzi si penalitati	X RON
- cazare	XRON
- ajutoare sociale	X RON
- publicitatea fara contract	X RON
- protocol	X RON
- mijloace fixe casate	X RON

- amortizare mijloace fixe neutilizate
- alte cheltuieli
- prestari servicii neefectuate
- diferenta de pret

X RON
 X RON
 XRON
 XRON.

In ceea ce priveste **SEDIUL CENTRAL al Z**
 s-au constatat urmatoarele:

A. Referitor la varsamintele din profitul net, organele de inspectie fiscala au constatat ca **pe anul X Z** a repartizat profitul net in suma de X lei, astfel:

- pentru acoperirea pierderii contabile in suma de X lei;
- diferenta de X lei urmeaza a fi repartizata in anul X conform destinatiilor prevazute de OG nr.64/2001.

Potrivit art.1 din OG nr.64/2001 organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea varsamintelor din profitul net in suma de X lei, a majorarilor de intarziere in suma de X lei si penalitatilor de intarziere in suma de X lei. Bilantul contabil din data de X a fost depus la data de X, sub nr.X

B. Referitor la impozitul pe profit, perioada verificata a fost X – Z.

In ceea ce priveste verificarea veniturilor si cheltuielilor la nivelul sucursalelor acestea au facut obiectul actelor administrative incheiate din cadrul DGFP –urilor judetene rezultatele fiind prezentate mai sus.

In ceea ce priveste sediul central veniturile si cheltuielile au fost verificata de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC si a rezultat că:

Veniturile aferente sediului central provin din facturarea catre X a apei brute livrate, emiterea de facturi fiscale pentru autorizatii de gospodarire a apelor, abonamente la revista hidrotehnica.

Cheltuielile inregistrate la sediul central constau in principal din achizitii pe piata interna a produselor de birotica, servicii de posta si telecomunicatii, reparatii cladire sediu si alte cheltuieli legate de imobilizarile corporale, piese de schimb pentru masinile auto din dotare, cheltuieli cu intretinerea si reparatiile acestora si cu combustibilul, cheltuieli cu deplasarile, cheltuieli de protocol si publicitate, cheltuieli cu salariile si contributiile aferente acestora, cheltuieli cu amortizare, cheltuieli cu majorari si penalitati, etc..

Z stabileste obligatia de plata privind impozitul pe profit in mod centralizat prin insumarea datelor cuprinse in balantele de verificare intocmite de sucursalele teritoriale care nu au personalitate juridica.

In urma verificarii si centralizarii constatarilor stabilite atat pentru sediul central cat si a celor din actele de inspectie fiscala incheiate in teritoriu, s-a stabilit urmatoarele:

Referitor la venituri

1. Z a majorat veniturile pe anul X cu suma de X lei reprezentand majorari si penalitati pentru care nu a beneficiat de inlesnirile prevazute de HG nr.1300/2001 intrucat nu a achitat la scadenta obligatiile curente la bugetul de stat, asa cum rezulta din Nota de constatare nr.X incheiata de DGAMC – Biroul de inlesniri la plata. Suma de X lei a fost inregistrata de Z ca venit neimpozabil la calculul impozitului pe profit si care reprezinta repunerea pe venituri a cheltuielilor nedeductibile de natura majorarilor si penalitatilor, majorandu-se nejustificat veniturile ce intra in calculul profitului impozabil cu aceasta suma.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in baza profitului contabil majorat nejustificat cu suma de X lei Z a calculat fond de rezerva prin aplicarea cotei de X asupra acestuia rezultand o valoare totala de X lei. Urmare a verificarii s-a recalculat fondul de rezerva aferent profitului contabil diminuat cu suma de X lei rezultand un fond de rezerva deductibil fiscal in suma de X lei iar cu diferenta de X lei s-a reintregit profitul contabil aferent anului X.

2. S-a constatat ca, prin inspectia fiscala partiala in urma careia a fost intocmit raportul de inspectie fiscala nr.X au fost impozitate **veniturile din concesiuni si inchirieri cu cota legala de X si respectiv X** intrucat Z a impozitat aceste venituri cu cota de impozit pe profit de X. Ca urmare, s-a constatat ca Z a majorat nejustificat baza impozabila a impozitului pe profit cu aceste venituri, pe perioada Z – X, astfel ca baza impozabila a fost diminuata cu veniturile din concesiuni si inchirieri ce au fost impozitate prin raportul de inspectie fiscala nr.X.

3. Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul X Z a inregistrat suma de X lei ca fiind **venituri neimpozabile la calculul impozitului pe profit ce rezulta din vanzarea de marfa provenita din circuite de compensari, subventii din exploatare, alte subventii, donatii**. S-a constatat ca deoarece Z nu isi incasa creantele avute fata de Z a cedat creantele neincasate la diverse societati de recuperare urmand ca acestea sa achite contravaloarea. Societatile de recuperare au decontat contravaloarea creantelor preluate prin viramente sau prin marfuri care ulterior au fost valorificate de XZ. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste sume incasate nu sunt de natura veniturilor neimpozabile prevazute de art.4 alin.5 din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare si respectiv art.8 din Legea nr.414/2002 ci reprezinta venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

4. Pe anul X s-a constatat ca Z a declarat la **rubrica “alte venituri neimpozabile”** suma de X lei. Ca urmare a solicitarii de documente care sa justifice aceste venituri Z nu a putut pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala informatii, documente sau orice alte inscrisuri din care sa

rezulte natura acestor venituri, fapt pentru care au fost considerate ca fiind venituri impozabile...

5. Pe perioada X – X s-a constatat ca societatea nu a luat in calculul impozitului pe profit **veniturile in suma de X lei si de X lei stabilite prin procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP X.**

6. S-a constatat ca pe anul X Z nu a luat in calculul profitului impozabil **veniturile in suma de X lei ce provin din anulara provizioanelor** astfel ca, a fost reintregita baza impozabila de catre organele de inspectie fiscala.

Referitor la cheltuieli nedeductibile

1. Prin procesul verbal nr.X a fost verificat partial anul fiscal X si avand in vedere ca perioada fiscala pentru impozitul pe profit este anul calendaristic au fost preluate cheltuielile nedeductibile in suma totala de X lei stabilite suplimentar pe trim.I X.

2. S-au constatat **cheltuieli cu valoare neamortizata** in suma de X lei, pe anul X, fara a se respecta prevederile art.5 din OG nr.70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca pe anul X Z a inregistrat pe cheltuieli valoarea neamortizata a mijloacelor fixe ce reprezinta cheltuieli nedeductibile conform art.9(1) din Legea nr.414/2002 in suma de X lei iar in anul X a inregistrat valoarea neamortizata a mijloacelor fixe instrainate in suma de X lei, neacceptata la deducere in baza art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.54 din HG nr.44/2004.

3. S-au constatat cheltuieli nedeductibile constand in **cheltuieli cu deplasarile ce depasesc limitele legale** prevazute de HG nr.543/1995, republicata, astfel:

Pe anul Z, in suma de XZ lei, conform art.4(6) lit.g) din OG nr.70/1994, modificata prin OUG nr.217/1999;

Pe anul XZ, in suma de X lei conform art.9(7) lit.c) din Legea nr.414/2002;

Pe anul X, in suma de X lei conform art.9(7) lit.c) din Legea nr.414/2002;

Pe perioada X – Z in suma de X lei potrivit art.21 (3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

4. Organele de inspectie au constatat **cheltuieli cu amenzi si penalitati datorate catre autoritati romane sau straine nedeductibile**, astfel:

Pe anul X in suma de X lei, in baza art.4(6) lit.b) din OG nr.70/1994, modificata si completata prin OUG nr.217/1999;

Pe anul X in suma de X lei in baza art.7 lit.c) din Legea nr.414/2002;

Pe anul X in suma de X lei, in baza art.9(7) lit.b) din Legea nr.414/2002;

Pe perioada X – X in suma de X lei potrivit art.21 (3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

5. S-a constatat ca Z a inregistrat in anul X si anul X **cheltuieli cu primele de asigurare care privesc activele corporale si necorporale** ce nu privesc anul fiscal in care au fost evidentiata, ce nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

Pe anul X in suma de X lei fiind aferente anului X;

Pe anul X in suma de X lei aferente anului X.

6. S-au constatat **cheltuieli cu protocolul ce depasesc limita legala** prevazuta de art.7(6) lit.c) din OG nr.70/1994 completata si modificata prin OUG nr.217/1999, art.9(7) lit.q) din Legea nr.414/2002 si art.21 (3) lit.a) din Legea nr.571/2003, astfel:

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe perioada X. – X in suma de X lei.

7. Z a inregistrat **cheltuieli social-culturale ce depasesc nivelul deductibilitatii** prevazut de art.4(6) lit.g) din OG nr.70/1994 completata si modificata prin OUG nr.217/1999, art.9(7) lit.e) din Legea nr.414/2002 si art.21 (3) lit.c) din Legea nr.571/2003, astfel:

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe perioada X. – X in suma de X lei.

8. S-a constatat ca Z, desi detine si active ce fac parte din patrimoniul public ce au regim special a inregistrat **cheltuieli cu amortizarea aferenta acestora** ce reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit potrivit **5 alin.1 din** din OG nr.70/1994 si art.5 din legea nr.15/1994, art.11(1) din Legea nr.414/2002 si art.24(4) lit.e) din Legea nr.571/2003, astfel:

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe perioada X. – X in suma de X lei.

9. La centralizarea constatarilor efectuate la sucursale a rezultat ca potrivit constatarilor din procesul verbal nr.X incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP X, pe anul X si X si potrivit constatarilor din procesul verbal nr.X incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP X, pe perioada X – X, s-au inregistrat la Z cheltuieli intretinerea si reparatiile nedeductibile fiscal, astfel:

- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe perioada X – X in suma de X lei.

10. S-a constatat ca Z a inregistrat **cheltuieli de publicitate** fara avea la baza contracte incheiate fapt pentru care nu sunt deductibile conform art.4(6) lit.r) in OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, art.9(7) lit.s) din Lgea nr.414/2002 si art.21(2) lit.d) din Legea nr.571/2003, astfel:

- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe perioada X. – X in suma de X lei.

11. Z a inregistrat **cheltuieli cu bunuri lipsa din gestiune nedeductibile** conform art.4(6) lit.r) in OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, art.9(7) lit.f) din Lgea nr.414/2002 si art.21(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, astfel:

- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe anul X in suma de X lei;
- Pe perioada X. – X in suma de x lei .

12. S-a constatat ca Z a inregistrat **cheltuieli cu donatiile ce nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit**, conform art.4(6) lit.o) in OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de X lei, pe anul X.

13. Z a inregistrat **cheltuieli cu provizioane pentru deprecieri din creante nedeductibile fiscal** conform HG nr.335/1995, astfel:

- Pe anul X in suma de X lei ;
- Pe anul X in suma de X lei;

14. S-a constatat ca Z desi a inregistrat **cheltuieli cu amenzile si penalitatile datorate autoritatilor romane si straine, altele decat cele prevazute in contractele economice incheiate intre persoane nerezidente suma de X lei** nu a fost luata in calculul impozitului pe profit

pe anul X ci in anul X. Acest fapt este confirmat prin raportul de audit incheiat in anul X de X.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala a procedat la repunerea acestor cheltuieli aferente exercitiului financiar X conform art.9(7) lit.b) din Legea nr.414/2002 fiind considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe anul X.

15. S-a constatat ca Z a inregistrat in evidenta alte cheltuieli nedeductibile conform art.9(7) lit.j) din Lgea nr.414/2002 si art.21(1) din Legea nr.571/2003, astfel:

Pe anul X in suma de X lei;

Pe anul X in suma de X lei;

Pe perioada X. – X in suma de X lei.

16. Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul X Z a inregistrat in evidenta contabila factura fiscala nr.X in suma de X lei, fara TVA, emisa de X care exista la sediu numai in copie xerox. In baza art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta cheltuiala nu este deductibila la calculul impozitului pe profit.

17. S-a constatat ca pe anul X Z a inregistrat cheltuieli cu creante debitori nerecuperate, in suma de X lei ce nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

18. S-a constatat ca potrivit OUG nr.107/05.09.2002 incepand cu data de X s-a transformat in Z si a preluat toate drepturile si obligatiile companiei nationale. Potrivit art.20 alin.1 din Legea nr.414/2002 avea obligatia sa preia in trim.IV X veniturile si cheltuielile totale inregistrate pana la data de X pentru determinarea corecta a impozitului pe profit si plata acestuia. Z nu a preluat veniturile si cheltuielile primelor 9 luni ale anului X astfel ca s-a procedat la reintregirea acestora.

19. Organele de inspectie fiscala au constatat ca Z a inregistrat in evidenta cheltuieli pentru care lipsesc documentele justificative acestea fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 si art.21(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, astfel:

Pe anul X in suma de X lei;

Pe perioada X – X in suma de X lei.

De asemenea, s-a constatat ca pe perioada X – X Z a inregistrat in evidenta sume achitate pentru conventii civile de prestari servicii care nu au la baza documentele prevazute de legislatia in vigoare, in suma de X lei care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil potrivit art.21(4) lit.f) din Legea nr.571/2003.

20. S-a constatat ca Z a înregistrat în evidența cheltuieli cu prestări servicii care nu au fost efectuate, în suma de X lei pe anul X, acestea fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art.9(1) din Legea nr.414/2002.

21. S-a constatat că Z a constituit fond de ape conform prevederilor legale, acesta fiind o sursă de finanțare a operațiunilor prevăzute de Legea nr.107/1996. Deși a constituit corect acest fond, în paralel și în același quantum dar a constituit și cheltuială care, potrivit prevederilor art.9(1) din Legea nr.414/2002 și art.21(1) din Legea nr.571/2003, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, astfel:

Pe anul X în sumă de X lei;

Pe perioada X- X în sumă de X lei.

22. Organele de inspecție fiscală au constatat că Z a înregistrat cheltuieli cu diferențele de preț achitate în plus față de prevederile contractuale care, potrivit prevederilor art.9(1) din Legea nr.414/2002 și art.21(1) din Legea nr.571/2003, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, astfel:

Pe anul XZ în sumă de X lei;

Pe perioada X- X în sumă de X lei.

23. S-a constatat că Z a înregistrat în anul x, pe cheltuieli, pierderi din creanțe care, potrivit prevederilor art.9(1) din Legea nr.414/2002 reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Urmare a celor constatate s-a stabilit **impozit pe profit suplimentar în suma totală de X lei**, astfel:

X lei pe anul X;

X lei pe anul X;

X lei pe anul X;

X lei pe perioada X,

precum și **majorări de întârziere în suma de X lei:**

X lei pe anul X;

X lei pe anul X;

X lei pe anul X;

X lei pe perioada X - X

și **penalități de întârziere în suma de X lei:**

X lei pe anul X;

X lei pe anul X;

X lei pe anul X;

X lei pe perioada X - X.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată,

Perioada verificată: X – X.

În ceea ce privește verificarea operațiunilor taxabile ce intră în sfera de aplicare a TVA la nivelul sucursalelor acestea au făcut obiectul actelor de control încheiate de organele de specialitate din cadrul DGFP județene pe a căror rază își desfășoară activitatea sucursalele.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă sediului central aceasta a fost verificată de echipa de inspecție fiscală din cadrul DGAMC aplicându-se metoda controlului prin sondaj, verificându-se documentele pe care este înscrisă TVA deductibilă și colectată, pe perioadele:

- august, octombrie, noiembrie X;
- martie, mai, iulie, octombrie, decembrie X;
- martie, aprilie, iunie, august, decembrie X;
- ianuarie, martie, mai, septembrie X.

În vederea determinării taxei pe valoarea adăugată s-au centralizat sumele suplimentare stabilite prin actele de control transmise de Direcțiile generale ale finanțelor publice din țară pentru activitatea desfășurată de către Z precum și cele stabilite pentru sediul central .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată la nivelul sediului central nu s-au constatat diferențe.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă la nivelul sediului s-a constatat că în anul X în luna aprilie și iunie nu s-au găsit documentele în baza cărora s-a dedus TVA și care au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări aferente, fapt pentru care a fost diminuat TVA deductibilă cu suma de X lei în baza art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002.

În ceea ce privește TVA centralizată la nivel de Z, s-au constatat diferențe între TVA de rambursat declarat prin decont și TVA de rambursat înregistrat în bilanța de verificare, TVA din decont fiind majorată cu suma de X lei față de bilanța de verificare încheiată la data de X, suma din decont fiind diminuată cu această diferență. Din nota explicativă data de directorul economic a rezultat că suma evidențiată în contabilitate este cea corectă, diferența rezultând ca urmare a unei erori de declarare.

S-a stabilit **TVA colectată suplimentară în sumă de X lei**, ca urmare:

- TVA avansuri încasate de la clienți conform proces verbal nr.X încheiat la X, în suma de X lei;
- TVA colectată aferentă imputațiilor reprezentând contravaloare convorbiri telefonice și lipsuri inventar conform art.128 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 în sumă de X lei;
- TVA colectată conform art.137 din Legea nr.571/2003 în sumă de X lei;
- TVA colectată din proces verbal nr.X încheiat de DGFP X, în sumă de X lei;
- TVA colectată la avansuri conform proces verbal nr.X încheiat de DGFP X, în sumă de X lei.

Totodată, **s-a stabilit TVA neacceptată la deducere în sumă de X lei**, astfel:

TVA deductibilă aferentă stornare facturi ulterior înregistrării în contabilitate conform notei de constatare nr.X incheiată de DGFP X în sumă de X lei;

TVA neadmisă la deducere aferentă unor documente ce nu au calitatea de documente justificative, conform OUG nr.158/2001 și art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 și erori de calcul, în sumă de X lei;

TVA neadmisă la deducere aferentă unor bonuri fiscale, în baza art.24 lit.A și art.62 din HG nr.68/2002, în sumă de X lei;

TVA dedusă eronat la garanții de bună execuție nefiind respectate prevederile art.134 și 135(6) din Legea nr.571/2003, în sumă de X lei;

TVA deductibilă aferentă facturilor cu operații scutite de TVA pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei;

TVA dedusă eronat anticipat în luna septembrie X în sumă de X lei.

TVA dedusă de pe bonuri fiscale fără ca pe acestea să fie înscrise denumirea unității cumpărătoare și nici numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, nefiind respectate prevederile art.62 alin.1 din HG nr.598/2002, în sumă de X lei;

TVA deductibilă aferentă facturilor fiscale care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative încălcându-se prevederile art.145(8) și art.155 (8) din Legea nr.571/2003 în sumă de X lei;

TVA deductibilă aferentă facturilor fiscale ce încalcă prevederile art.24 lit.a) din Legea nr.345/2002, în sumă de X lei;

TVA deductibilă stabilită eronat aferentă garanțiilor de bună execuție în sumă de 98.122 lei;

TVA deductibilă stabilită prin procesul verbal nr.57486/22.09.2005 de DGFP Vâlcea în sumă de 731 lei.

Ca urmare a celor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că TVA de rambursat în sumă de X lei înregistrată la data de XZ se diminuează cu TVA în sumă de X lei.

III.Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

I. În ceea ce privește sumă totală de Z lei, reprezentând:

- z lei -vărsăminte din profitul net;
- z lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor

din profitul net, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă X avea obligația să vireze la buget vărsămintele din profitul net pe anul X în condițiile în care după repartizarea

profitului net pe destinațiile prevăzute de art.1 lit.a-d) din OG nr.64/2001, respectiv pentru acoperirea pierderii contabile, a rămas diferență de profit net în sumă de X lei.

În fapt, pe anul X a repartizat profitul net în sumă de X lei, astfel:

- pentru acoperirea pierderii contabile în sumă de X lei;
- diferență de X lei ce urmează a fi repartizată în anul X conform destinațiilor prevăzute de OG nr.64/2001.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din profitul net rămas după acoperirea pierderii nu au fost efectuate vărsămintele din profitul net aferent anului X.

În drept, potrivit art.1 din OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome:

„ (1) Începând cu exercițiul financiar al anului 2001 la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome profitul contabil rămas după deducerea impozitului pe profit se repartizează pe următoarele destinații, dacă prin legi speciale nu se prevede altfel:

- a) rezerve legale;*
- b) acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;*
- c) alte rezerve constituite că surse proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active, respectiv, aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit;*
- d) alte repartizări prevăzute de lege;*
- e) până la 10% pentru participarea salariaților la profit;*
- f) minimum 50% vărsăminte la bugetul de stat sau local, în cazul regiilor autonome, ori dividende în cazul societăților naționale, companiilor naționale și societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat;*
- g) profitul nerepartizat pe destinațiile prevăzute la lit. a) - f) se repartizează la alte rezerve și constituie sursă proprie de finanțare.*

(2) Profitul se repartizează pentru destinațiile și în cuantumurile prevăzute la alin. (1) lit. e), f) și g), după deducerea sumelor aferente destinațiilor stabilite prin acte normative speciale, prevăzute la lit. a), b), c) și d) ale aceluiași alineat.

(3) Societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat au obligația să vireze dividendele la instituția publică implicată, definită potrivit art.3 lit. g) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 88/1997 privind privatizarea societăților comerciale, aprobată prin Legea nr. 44/1998, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data termenului legal de depunere a bilanțului contabil, dacă prin legi speciale nu se prevede altfel.

(4) Regiile autonome virează vărsămintele la bugetul de stat sau local, după caz, la termenul prevăzut la alin. (3).”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că Z avea obligația ca în termen de 30 de zile de la depunerea bilanțului contabil pe anul X să vireze la buget vărsămintele din profitul net în procent de 50% din profitul net rămas după repartizare.

Astfel, din Nota 3 la Bilanțul contabil pe anul X *“Repartizarea profitului”*, anexată la dosarul cauzei, se precizează: *“La X” a înregistrat un profit net de X mii lei. Profitul înregistrat va fi repartizat pentru recuperarea pierderii în sumă de X mii lei înregistrată la X în primele trei trimestre. Diferența de X lei va fi repartizată în anul X conform destinațiilor prevăzute în OG 64/2001.”*

Potrivit prevederilor art.1 din OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, după deducerea sumelor aferente destinațiilor prevăzute la lit. a), b), c) și d) de la alin.1 al art.1, se vor efectua vărsăminte la bugetul de stat în cuantum de minimum 50% din profitul net rămas astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus ca Z să vireze suma de X lei reprezentând 50% din profitul net în cuantum de X lei, rămas după acoperirea pierderii înregistrată de X în primele trei trimestre, care, potrivit actelor normative în vigoare se virează în termen de 30 de zile de la data depunerii bilanțului contabil pe anul X.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru vărsămintele din profitul net în sumă de X lei și pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia există discrepanțe între cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv au calculat un profit contabil la determinarea vărsămintelor din profitul net și o diferență suplimentară de plată în cuantum de X lei la capitolul impozit pe profit astfel că, măsura de a se vira la buget vărsămintele din profitul net nu este fondată nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au avut în vedere profitul net stabilit și declarat prin bilanțul contabil pe anul X de către Z.

II. Referitor la suma de X lei, reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;**
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- X lei - taxa pe valoarea adăugată.**

1. În ceea ce privește suma de X lei reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;**

- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă Z datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a reîntregirii bazei impozabile cu suma de X lei reprezentând fond de rezervă peste limita legală, determinată prin diminuarea profitului contabil pe anul X cu veniturile în sumă de X lei reprezentând majorări și penalități de întârziere pentru care s-au acordat înlesniri la plată în baza HG nr.1300/2001 în condițiile în care, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute de actul normativ Z nu a mai beneficiat de înlesnirile la plată a acestora.

În fapt, potrivit HG nr.1300/2001 privind acordarea de înlesniri la plata obligațiilor restante la bugetul de stat pentru unele societăți comerciale se acordă Z înlesniri la plată pe o perioadă de 5 ani a obligațiilor restante la bugetul de stat pentru debite în sumă de X lei constând în impozit pe profit, vărsăminte din profitul net și TVA și pentru majorări de întârziere în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit Notei de constatare nr.X încheiată în urma verificării modului de respectare a înlesnirilor acordate în baza HG nr.1300/2001, Z nu a respectat condițiile în care au fost acordate înlesnirile la plată.

Ca urmare, s-a constatat că Z a majorat nejustificat veniturile cu suma de X lei și pe cale de consecință acest fapt a condus la majorarea artificială a profitului contabil pe anul X cu sumă de X lei.

Totodată, s-a constatat că prin majorarea nejustificată a profitului contabil pe anul X cu suma de X lei Z a calculat eronat fond de rezervă în valoare de X lei iar ca urmare a diminuării profitului contabil pe anul X cu această sumă de X lei s-a recalculat fondul de rezervă la suma de X lei, iar cu diferența de X lei reprezentând fond de rezervă peste limita legală reîntregindu-se profitul contabil al anului X.

În drept, potrivit art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 2001 -30.06.2002:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

În același sens sunt și prevederile art.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.07.2002 -31.12.2003 și ale art.19 din Legea nr.571/2003 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.01 – 30.09.2004.

La art.4(6) lit.e din OUG nr.217/1999, se prevede:

“(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

e) sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor peste limita legală, cu excepția celor create de bănci în limita a 2% din soldul creditelor acordate și a fondului de rezervă potrivit Legii bancare nr.58/1998, a rezervelor tehnice ale societăților de asigurare și reasigurare create conform prevederilor legale în materie, precum și a fondului de rezervă, în limita a 5% din profitul contabil anual, până când acesta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat. Sunt nedeductibile și sumele utilizate pentru constituirea sau pentru majorarea rezervelor de către societățile de asigurare și reasigurare pentru contractele cedate în reasigurare;”

Conform art.9 alin.3 lit.a) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.07.2002 – 31.12.2003:

“(3) La calculul profitului impozabil sunt deductibile numai următoarele sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor și a provizioanelor:

a) rezerva, în limita a 5% din profitul contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. [...]”

Potrivit art.21 (3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe anul 2004:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

iar potrivit art.22 alin.1 lit.a) din același act normativ:

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

a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil. [...]”

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca **diferență între veniturile obținute și cheltuielile**

efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că Z a înregistrat pe venituri neimpozabile suma de X lei ce reprezintă repunerea pe venituri a cheltuielilor nedeductibile fiscal constând în majorări și penalități de întârziere, în virtutea prevederilor HG nr.1300/2001 prin care i s-a acordat înlesnire la plata acestora.

Însă, Z nu a avut în vedere faptul că la data de X a fost încheiată Nota de constatare nr.X de către Biroul de înlesniri la plată din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin care s-a verificat modul de respectare a înlesnirilor la plată acordate Administrației Naționale în baza HG nr.1300/2001, care la art.1 pct.4 prevede că ” (4) **Înlesnirile la plată își pierd valabilitatea în situația în care societățile comerciale menționate în anexă nu își achită obligațiile curente la bugetul de stat ale fiecărui an fiscal, cu termene scadente, începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri. În cazul în care societățile comerciale nu achită la scadență obligațiile curente la bugetul de stat, pot efectua plata acestora în perioada imediat următoare, împreună cu majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente, dar nu mai târziu de data de 20 decembrie a fiecărui an fiscal**”.

În urma verificării din data de X s-a constatat că *”întrucât condiția de achitare până la data de X a obligațiilor curente nu a fost respectată considerăm neîndeplinite condițiile în care a fost acordată înlesnirea la plată”*.

De asemenea, Biroul de înlesniri la plată a transmis, la data de X, către Serviciul de executare silită /Serviciul de evidență analitică pe plătitor, înștiințare pentru luare în evidență și executare silită a obligațiilor restante la bugetul de stat privind Z.

Deci, prin pierderea înlesnirilor la plata a obligațiilor bugetare restante de către Z ca urmare a neachitării la termen a obligațiilor curente în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la diminuarea veniturilor neimpozabile și a veniturilor totale cu suma de X lei constând în majorări și penalități de întârziere.

De asemenea, având în vedere prevederile legale de mai sus în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezervei legale prin aplicarea cotei de 5% la profitul contabil recalculat pe anul X prin diminuarea veniturilor cu suma de X lei și pe cale de consecință în mod legal au considerat diferența de X lei reprezentând fond de rezervă ca fiind cheltuială nedeductibilă ce influențează impozitul pe profit aferent anului X, datorat bugetului.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit pe perioada X - X cu veniturile din închirieri și concesiuni in suma de X lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă Z avea

obligăția să diminueze baza impozabilă a impozitului pe profit, pe perioada X, cu veniturile din închirierea și concesiunea bunurilor aflate în patrimoniul public al statului ce sunt administrate de Z în condițiile în care astfel de venituri intră sub incidența Legii nr.213/1998 și Legii nr.133/1999 și cota-parte din acestea se fac venit la bugetul de stat sau la bugetele locale.

Perioada verificată: X.

În fapt, Z, în conformitate cu O.U.G. nr. 107/2002 privind înființarea Administrației Naționale "Z", administrează bunurile din domeniul public al statului de natura celor prevăzute la art.136 alin.3 din Constituția României republicată, bunurile proprietate publică prevăzute de Legea nr.213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia precum și patrimoniul propriu și care, în vătura dreptului său de a le posedea, folosi și dispune, le-a închiriat sau le-a concesionat. În temeiul art.16 alin.1 și 2 din Legea nr.213/1998 sumele încasate din închirierea și concesionarea acestor bunuri se fac venit la bugetul de stat sau bugetele locale.

Astfel, prin inspecția fiscală parțială în urma căreia a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr.X au fost impozitate **veniturile din concesiuni și închirieri în sumă totală de X lei** în baza art.16 din Legea nr.231/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia și în baza Legii nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii **cu cota legală de X și respectiv X** având în vedere că Z a impozitat aceste venituri cu cota de impozit pe profit de X.

Prin Decizia nr.X emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor în soluționarea contestației formulate de Z împotriva Deciziei de impunere nr.X ce are la bază raportul de inspecție fiscală nr.X încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, a fost deființată Decizia de impunere nr.X pentru redevențe miniere/venituri din concesiuni și închirieri, în sumă de X lei și pentru majorările de întârziere aferente. Motivul desființării a fost excepția de necompetență privind efectuarea inspecției fiscale la Z având în vedere că începând cu data intrării în vigoare a OMFP nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili competența de a emite acte administrative privind Z revine organului fiscal în raza căruia Z își are domiciliul fiscal, respectiv Direcția generală a finanțelor publice a X.

Urmarea delegării de competență din data de X s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr.X, ce a avut ca obiect reverificarea aspectelor din raportul de inspecție fiscală nr.X desființat și decizia de impunere nr.X prin care s-au stabilit venituri din concesiuni și închirieri în sumă de X lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr.X Z a formulat contestația înregistrată sub nr.X la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din

cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală, ce a fost soluționată prin Decizia nr.X în sensul respingerii ca neîntemeiată.

Ca urmare, cu veniturile din concesiuni și închirieri în sumă de X lei obținute de Z și impozitate conform actelor administrative mai sus invocate, prin raportul de inspecție fiscală nr.X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X a fost diminuată baza impozabilă a impozitului pe profit, pe perioada X.

În drept, conform art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 2001 -30.06.2002:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Iar potrivit HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, date în aplicarea prevederilor art.4 din OG nr.70/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Veniturile reprezintă sumele sau valorile încasate ori de încasat și includ:

a) venituri din exploatare, respectiv venituri din vânzarea produselor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, din producția stocată, din producția de imobilizări, din subvenții de exploatare, precum și alte venituri din exploatarea curentă;

b) venituri financiare, respectiv venituri din participații, din alte imobilizări financiare, din creanțe imobilizate, din titluri de plasament, din diferențe de curs valutar, din dobânzi, din sconturi obținute, creanțe imobilizate și alte venituri financiare.

Veniturile financiare înregistrate conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, de la data obținerii lor, indiferent de obiectul de activitate al contribuabilului;

c) venituri excepționale, respectiv venituri din operațiuni de exploatare, din operațiuni de capital (despăgubiri, penalități încasate, venituri din cedarea activelor, cote-părți de subvenții pentru investiții virate la rezultatul exercițiului) și alte venituri excepționale.[...].”

Totodată, potrivit prevederilor art.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.07.2002 -31.12.2003:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora,

dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

și potrivit pct.7.1 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

“7.1. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și cheltuielile, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform cap.II din lege. Nu se iau în calcul efectele schimbării politicilor contabile în cazul în care nu sunt cerute de lege și nici diferențele rezultate ca urmare a utilizării unor politici contabile diferite de regulile fiscale aplicabile elementelor de natura veniturilor și cheltuielilor”.

De asemenea, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.01 – 30.09.2004:

“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.”

Și potrivit pct.12 in HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că baza impozabilă pentru impozitul pe profit se determină 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.

Veniturile ce se iau în calculul impozitului pe profit sunt cele realizate din activitatea proprie, respectiv categoriile de venituri definite de legislația fiscală menționate mai sus coroborate cu normele contabile în vigoare pe perioada verificată: venituri din exploatare, venituri financiare și venituri excepționale.

Ca urmare, veniturile din concesiunea și închirierea bunurilor din domeniul public pe care, în virtutea dreptului Z de a le poseda, folosi și dispune întră sub incidența Legii nr.213 din 17 noiembrie 1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia și a Legii nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea

întreprinderilor mici și mijlocii. Astfel, veniturile din concesiuni și închirieri sunt impozitate și se fac venit la bugetul statului sau la bugetele locale în temeiul acestor acte normative neputând fi considerate, în același timp și venituri ce intră în baza de impozitare a impozitului pe profit.

Pe cale de consecință, în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu veniturile din concesiuni și din închirierea bunurilor aflate în patrimoniul public, gestionate de Z, astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei la impozitul pe profit aferent veniturilor neevidențiate în sumă de X lei pe perioada X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă Z avea obligația să înregistreze pe venituri impozabile veniturile din închirieri neevidențiate la X în condițiile în care din documentele prezentate rezultă ca nu au fost respectate prevederile contractuale.

Perioada verificată: 2004.

În fapt, Z nu a înregistrat pe venituri în sumă de X lei, pe perioada X, conform prevederilor contractuale.

În drept, potrivit art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 2001 -30.06.2002:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între **veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate**, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

În același sens sunt și prevederile art.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.07.2002 -31.12.2003 și ale art.19 din Legea nr.571/2003 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.01 – 30.09.2004.

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între **veniturile obținute din livrări, servicii prestate și lucrări executate** și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza anexelor la raportul de inspecție fiscală nr.X privind veniturile și cheltuielile ce intră în calculul impozitului pe profit pe perioada X rezultă că veniturile neevidențiate aparțin X.

Prin raportul de inspecție fiscală nr.X încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul X s-a constatat că la X nu au fost înregistrate venituri pe perioada X.

Prin procesul verbal nr.X încheiat la X s-a constatat că aceasta înregistrează venituri din închirierea terenurilor situate în albia minoră a râurilor Prahova, Teleajen, Cricovul Dulce și Cricovul Sărat iar în 8 cazuri, printre care Contractul nr.X încheiat cu X, Contractul nr.X încheiat cu X, etc., nu au fost respectate prevederile contractuale cu privire la facturarea și încasarea chiriei, situații ce au avut ca efect neînregistrarea veniturilor în sumă de X lei pe anul X și **în sumă de X lei pe perioada X.**

De asemenea, s-a constatat nerespectarea clauzelor contractuale în cazul tranzacțiilor comerciale din Contractul nr.X privind exploatarea nisipurilor și pietrișurilor din albia râului Prahova, zona Ariceștii-Rahtivani, încheiat de către X, pentru cantitatea de X m.c., pe anul X. Din documentele prezentate de X s-a constatat că pentru cantitatea de X m.c. nisip extras în trimestrul II X nu a emis factură fiscală **rezultând astfel venituri neevidențiate în sumă de X lei.**

Totodată, în cazul Contractului nr.X încheiat cu X privind exploatarea nisipurilor și pietrișurilor din albia minoră a râului Prahova, zona X pentru cantitatea de X m.c., **pe perioada X au rezultat venituri neevidențiate în sumă de X lei** ce reprezintă contravaloarea serviciului special de asigurare a gospodăririi nisipurilor și pietrișurilor contractate și prevazute în graficul de exploatare anexat la contract.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției finanțelor publice X - Activitatea de inspecție fiscală au constatat că în perioada X cuantumul veniturilor realizate din operațiuni comerciale și neînregistrate în evidenta contabilă însumează X lei din care X lei reprezintă venituri din închirierea terenurilor situate în albia minoră a râurilor iar suma de X lei reprezintă venituri din asigurarea serviciului special de asigurare a gospodăririi nisipurilor și pietrișurilor. **Astfel, s-a constatat ca a fost diminuat profitul impozabil** cu suma de X lei pe anul X și **cu suma de X lei pe perioada X.**

Potrivit constatărilor la X în raportul de inspecție fiscală nr.X se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că Z nu au înregistrat aceste venituri și au dispus includerea acestora în baza impozabilă a impozitului pe profit.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt fondate întrucât prestarea de servicii nu a fost efectiv realizată și prin urmare nu s-a emis factura fiscală nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, potrivit celor constatate prin procesul verbal nr.X încheiat la X susținerea se referă numai la veniturile neevidențiate aferente Contractului nr.X încheiat cu X privind exploatarea nisipurilor și pietrișurilor din albia minoră a râului Prahova, zona Florești. Astfel, din constatări rezultă că explicația dată cu privire la

faptul că X nu a excavat în perioada X cantitățile prevăzute în graficul anexat la contract nu a fost însoțită de documentele prevăzute la art.23 din contractul nr.X potrivit cărora operatorul în cauză a comunicat în scris data opririi exploatarii cât și durata în timp a acesteia, nefiind astfel respectate prevederile pct.VII din Ordinul MAPAM nr.1069/2003 potrivit cărora în situația în care beneficiarul nu prezintă documentele privind cantitățile zilnice efectiv extrase facturarea serviciilor specifice de gospodărire a apelor se va face în limita cantităților contractate.

Potrivit celor prezentate se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru **majorările de întârziere în umă de X lei.**

4. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de X lei calculate la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu primele de asigurare care privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului în sumă de X lei, pe anul X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă Z datorează majorările de întârziere în condițiile în care aceste cheltuieli au fost înregistrate în anul X și sunt aferente anului exercițiului financiar X.

În fapt, **pe anul X,** nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu primele de asigurare aferente activelor corporale și necorporale înregistrate în trim.IV X pe motiv că acestea sunt aferente anului X fiind repuse pe trimestrele I, II, III și IV X și acceptate ca deductibile la calculul profitului impozabil pe anul X.

În drept, potrivit art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 2001 -30.06.2002:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Iar potrivit HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, date în aplicarea prevederilor art.4 din OG nr.70/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Veniturile reprezintă sumele sau valorile încasate ori de încasat și includ:[...]

La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care concură direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.

Cheltuielile reprezintă sumele sau valorile plătite ori de plătit, după natura lor, care sunt aferente realizării veniturilor, astfel cum sunt înregistrate în contabilitatea contribuabililor.

Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care se referă la perioade sau la exerciții financiare viitoare, se înregistrează în cheltuielile curente ale perioadelor sau exercițiilor financiare viitoare. În această categorie se încadrează și sumele plătite pentru obținerea unor autorizații de funcționare (numai cele care se eliberează sau se avizează periodic, cu un anumit termen de valabilitate) sau pentru achiziționarea unor drepturi de folosință, pentru încheierea de contracte de concesiune sau pentru obținerea de licențe care se repartizează pe întreaga perioadă de valabilitate.

În cadrul cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor se includ:

a) cheltuieli de exploatare, respectiv cheltuieli cu materii prime, materiale și mărfuri, cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate, cheltuieli cu amortizarea capitalului imobilizat, cheltuieli cu primele de asigurare care privesc activele corporale fixe și circulante, cheltuieli cu primele de asigurare pentru personal împotriva accidentelor de muncă, contribuțiile care condiționează organizarea și funcționarea activităților respective potrivit normelor legale în vigoare, alte cheltuieli de exploatare ;[...]

Înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în evidența contabilă se va efectua conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține ca la calculul profitului impozabil aferent unui exercițiu financiar se au în vedere numai veniturile și cheltuielile efectuate în acel exercițiu financiar iar cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar dar care se referă la perioade sau la exerciții financiare viitoare, se înregistrează în cheltuielile curente ale perioadelor sau exercițiilor financiare viitoare.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.X încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției controlului fiscal X, la X, rezultă că în luna decembrie X a înregistrat în contul 613”*Cheltuieli cu primele de asigurare*” suma de X lei reprezentând cheltuieli cu asigurarea mijloacelor de transport aferente anului X astfel că, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea și eşalonarea cheltuielilor cu primele de asigurări aferente mijloacelor de transport pe anul X.

Având în vedere prevederile legale în vigoare cu privire la cheltuielile efectuate in exercițiul curent dar care sunt aferente exercițiilor viitoare în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală neacceptând la deducere aceste cheltuieli pe anul X.

Ca urmare, prin înregistrarea acestor cheltuieli în trim.IV X a fost diminuată masa veniturilor ce intră în calculul impozitului profit și pe cale de

consecință a fost diminuat impozitul pe profit aferent acestei sume astfel că în mod legal au fost calculate majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit pe perioada X.

Astfel, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la suma de suma de X lei, reprezentând :

- X lei – impozit pe profit;

-X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă Z datorează impozitul pe profit și majorările de întârziere în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la acest capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au preluat la calculul impozitului pe profit pe anul X cheltuielile nedeductibile în sumă de X lei stabilite suplimentar pe semestrul I X prin procesul verbal nr.X încheiat la ultima inspecție fiscală prin care s-a verificat parțial și anul X.

Referitor la această constatare X nu aduce în susținere argumente.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) motivele de fapt și de drept;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) 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”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit aferent acestei sume se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de 86.682 lei și accesorii aferente în sumă de 193.137 lei.

6. Referitor la suma de suma de X lei, reprezentând :

- X lei – impozit pe profit;

- X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,

- X lei - taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale

de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului obligațiilor fiscale datorate bugetului în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere organele de inspecție fiscală nu au fundamentat situația de fapt constatată și în unele cazuri nu au invocat temeiul legal de drept în baza căruia au fost calculate în sarcina Z impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

Perioada verificată: X.

În fapt, s-a calculat în sarcina Z impozit pe profit suplimentar și majorări de întârziere aferente, fie ca urmare a neacceptării la deducere a unor cheltuieli cum sunt cheltuieli cu deplasarea, cu amenzi și penalități, cu prime de asigurare ce privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului, social-culturale, cu publicitatea, cu bunuri lipsă în gestiune, etc. și a neevidențierii de către X a unor venituri sau neluării în calculul impozitului pe profit a acestora.

De asemenea, s-a calculat în sarcina contestatoarei taxă pe valoarea adăugată suplimentară ca urmare a neacceptării la deducere a TVA aferentă unor bonuri fiscale, unor garanții de bună execuție, unor facturi fiscale ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, etc. precum și TVA colectată suplimentar.

Prin contestație se aduc argumente în sensul că decizia de impunere este emisă cu încălcarea normelor legale, respectiv lipsesc mențiuni cu privire la motivele de fapt și nu sunt menționate expres temeiurile de drept fiscal încălcate și în unele cazuri sunt inexistente.

În drept, potrivit art.105 alin.1 și ale art.109 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

” (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

“ART.109

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

Potrivit pct.102.1 și 102.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile.”

Totodată, la pct.106.1, 106.2, 106.3 și 106.4 din HG nr.1050/2004:

“106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că rezultatul inspecției fiscale se va consemna într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției **din punct de vedere faptic și legal, raport ce va sta la baza emiterii deciziei de impunere.**

Potrivit celor de mai sus și din analiza raportului de inspecție fiscală **nu rezultă cu claritate starea de fapt fiscală ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatoarei.**

Astfel, referitor la stabilirea impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că pe anul 2001 nu se acceptă la deducere “valoarea neamortizată înregistrată pe cheltuieli fără a se respecta prevederile art.5 din OG nr.70/1994, modificată și republicată, în sumă de X lei” , “cheltuieli cu întreținerea și reparațiile nedeductibile conform art.4, alin.4 din OG nr.70/1994, cu modificările și completările ulterioare în sumă de X lei”, “cheltuieli cu bunuri lipsă în gestiune nedeductibile conform art.4, alin.4 din

OG nr.70/1994, cu modificările și completările ulterioare în sumă totală de X lei “, cheltuieli cu donațiile nedeductibile conform art.4, alin.6 litz.o) din OG nr.70/1994, cu modificările și completările ulterioare în sumă de X lei”, etc.

De asemenea, pe anul X, există constatări de genul “cheltuieli cu deplasările nedeductibile conform art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit în sumă de X lei”, „cheltuieli cu amenzi și penalități nedeductibile conform art.9 alin.7 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit în sumă de X”, „cheltuieli cu acțiuni social culturale nedeductibile conform art.9 alin.7 lit.b) din Legea privind impozitul pe profit în sumă de X lei”, „provizioane deprecieri creanțe nedeductibile conform prevederilor HG nr.335/1995 în sumă de X lei”, alte cheltuieli nedeductibile conform art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr.414/2004 privind impozitul pe profit în sumă de X lei”, „cheltuieli de protocol nedeductibile conform art.9 alin.7 lit.q) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit în sumă de X lei” etc.

Totodată, pe perioada X, constatările sunt în același sens, respectiv se menționează denumirea cheltuielii, faptul că este nedeductibilă și temeiul legal.

Potrivit celor de mai sus rezultă că prin raportul de inspecție fiscală nu este prezentată starea de fapt detaliat astfel încât să rezulte motivul ce a condus la categorisirea acestora ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De exemplu:

În cazul cheltuielilor cu deplasările organele de inspecție fiscală au menționat doar temeiul legal în baza căruia nu se acceptă la deducere astfel de cheltuieli fără a preciza dacă este vorba despre deplasări ale salariaților sau ale administratorilor și fără a analiza dacă aceste cheltuieli au fost justificate cu documente și respectiv dacă se încadrează în limitele legale.

Mai mult, din analiza raportelor de inspecție fiscală rezultă că acestea se regăsesc sub denumirea de „cazare”, „diurnă”, „transport”, „deplasare, detașare” fără să se analizeze natura acestora în funcție de prevederile legale incidente pe perioada analizată cu atât mai mult cu cât aceste prevederi legale au suferit modificări în perioada analizată iar condițiile impuse de legiuitor cu privire la dreptul de deducere sunt diferite.

În ceea ce privește cheltuielile cu amenzile și penalitățile precum și cheltuielile cu publicitatea “fără contract”, din analiza anexelor la raportul de inspecție fiscală și din documentele prezentate de organele de inspecție fiscală rezultă ca acestea au fost preluate din rapoartele de inspecție fiscală încheiate la Direcțiile de Ape din cadrul X prin care s-au întocmit situații centralizatoare privind cheltuielile nedeductibile pe perioada X, fără să se analizeze natura acestora și fără să se analizeze clauzele contractuale sau să se precizeze concret motivele pentru care nu au fost acceptate la deducere, respectiv documentele ce trebuiau prezentate.

Referitor la **cheltuielile de protocol si cheltuielile “social-culturale”** care se raportează de catre X unde se calculează încadrarea în limitele de deductibilitate impuse de lege, prin raportul de inspecție fiscală nr.X nu se analizează natura acestora și nu se prezintă motivele de fapt privind neacceptarea la deducere a cheltuielilor preluate din centralizatoarele întocmite prin rapoartele de inspecție fiscală încheiate la X. Totodată, se reține că în anexele la raportul de inspecție fiscală cheltuielile “social-culturale” se regăsesc sub denumirea “*ajutoare sociale*” si “*hrană*” iar din documentele prezentate pentru fiecare X, anexate la rapoartele de inspecție fiscală centralizatoare nu rezultă natura acestora.

În cazul cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile nu rezultă natura acestora și nici motivele pentru care nu au fost acceptate la deducere, respectiv nu s-a analizat dacă sunt justificate cu documente, dacă au fost prestate efectiv sau dacă prestarea acestora este legată de obiectul de activitate al societății contestatoare.

Având în vedere exemplele prezentate se reține că starea de fapt este prezentată mai mult decât succint fără a se prezenta detaliat natura cheltuielilor cum sunt cele de protocol, cu întreținere și reparații, deplasări, amenzi și penalități, „*social-culturale*” s.a.. Astfel, nu se precizează limita deductibilă și nu se prezintă calculul privind depășirea limitelor legale în cazul cheltuielilor de protocol, cu deplasările, s.a., nu sunt precizate și nu sunt analizate documentele avute în vedere, respectiv contracte, situații de lucrări, etc.În ceea ce privește cheltuielile cu întreținerea și reparațiile, iar în cazul lipsurilor din gestiune nu s-a analizat dacă au fost luate măsuri de imputare sau dacă pentru lipsurile de natura stocurilor au fost încheiate contracte de asigurare.

De asemenea, se reține că nu s-a analizat natura juridică a donațiilor având în vedere că temeiul de drept invocat se referă la sponsorizări iar în cazul provizioanelor pentru deprecieri de creanțe a fost invocat temei de drept, pe perioada X, HG nr.335/1995 ce era în vigoare numai pâna la data de X, iar începând cu data de X erau în vigoare HG nr.830 din 31 iulie 2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare.

De asemenea, pentru anul X, organele de inspecție fiscală au constatat la lit.t) venituri din anularea provizioanelor ce nu au fost luate în calcul la determinarea impozitului pe profit fără să menționeze temeiul legal incident.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, constatările din raportul de inspecție fiscală se prezintă astfel:

TVA colectată suplimentară ca urmare „TVA avansuri încasate de la clienți conform proces verbal nr.X încheiat la X, în sumă de X lei”, „TVA colectată din proces verbal nr.X încheiat de DGFP X, în sumă de X lei”, „TVA colectată aferentă imputațiilor reprezentând contravaloare convorbiri telefonice și lipsuri inventar conform art.128 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 în sumă de X lei”, etc.

TVA neacceptată la deducere ca urmare a „TVA deductibilă aferentă stornare facturi ulterior înregistrării în contabilitate conform notei de constatare nr.x încheiată de DGFP X în sumă de X lei”, „TVA deductibilă aferentă facturilor cu operații scutite de TVA pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei”, „TVA neadmisă la deducere aferentă unor documente ce nu au calitatea de documente justificative, conform OUG nr.158/2001 și art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 și erori de calcul, în sumă de X lei”, etc.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că starea de fapt este prezentată succint, fie fără a se prezenta detaliat motivele pentru care a fost calculată TVA suplimentară sau nu a fost acceptată la deducere TVA invocându-se un act de control încheiat la X și fără a se menționa temeiul legal, fie se prezintă pe scurt natura TVA și temeiul legal fără a se analiza detaliat motivele ce au condus la calcularea de TVA suplimentară sau neacceptarea TVA la deducere.

De asemenea, referitor la TVA stabilită prin decizia de impunere nr.X în sumă de X lei, prin raportul de inspecție fiscală se constată:

„TVA de rambursat în sumă de X lei înregistrată la data de X se diminuează cu TVA în sumă de X lei.”

Deși constatările se referă la diminuarea TVA de rambursat cu TVA stabilită suplimentar la capitolul 6 *“Sinteza constatărilor inspecției fiscale”* din raportul de inspecție fiscală, la rubrica *“Impozit, taxa, contribuție stabilită suplimentar de plată/obligații fiscale accesorii”* este evidențiată TVA stabilită suplimentar de X lei, sumă ce a fost preluată în Decizia de impunere contestată.

Potrivit prevederilor art.85 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Conform art.86 alin.1 și 6 din același act normativ :

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.[...]

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus prin decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală se stabilesc impozite și taxe de

plată către buget or, în cazul de față prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit TVA suplimentară în condițiile în care X prezenta la data de X TVA de rambursat în cuantum mai mare decât TVA stabilită suplimentar.

Potrivit celor prezentate mai sus se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit **în sumă de** TVA în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reverificarea Z și să reanalizeze aceste obligații fiscale în funcție de cele prezentate în decizie, de argumentele contestatoarei și având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.1 din OG nr.64/2001, art.4,(1) și 4(6) lit.e) din OUG nr.217/1999, HG nr.402/2000, art.7 și art.9(3) lit.a) din Legea nr.414/2002, pct.7.1 din HG nr.859/2002, art.19, 21(3) lit.g) și art.22 din Legea nr.571/2003, pct.12 din HG nr.44/2004, art.85, 86(1) și(6), 92, 105(1), 109(1)și (2), 206(1) lit.a) din OG nr.92/2003, republicată, pct.102.1 și 2, 106.1, 2,3 și 4 din HG nr.1050/2004 și pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005 coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere nr.X pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze obligațiile fiscale în funcție de cele precizate în decizie și de temeiurile legale în vigoare pe perioada verificată.

2. Respingerea contestației formulată de Z ca neîntemeiată **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei -vărsăminte din profitul net;
- X lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor din profitul net.

3. Respingerea contestației formulată de Z ca nemotivată **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe

profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.