



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 inter 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 331 /X.2013

privind soluționarea contestației formulate de

.X. SA

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. 906759/08.05.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./30.04.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/08.05.2013, cu privire la contestația formulată de **.X. SA (denumită în prezenta decizie .X. S.A.)** cu domiciliul fiscal în .X., B-dul. .X. nr. .X., sector .X., CUI RO .X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr.J.X./ .X./ .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./29.X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală (denumită în continuare Decizie de impunere nr. .X./29.X.2013) emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./29.X.2013.

.X. S.A. contestă Decizia de impunere nr. .X./29.X.2013 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de angajator;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de asigurați.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013, respectiv **05.X.2013**, potrivit semnăturii olografe și ștampilei aplicată de contestatară pe actul administrativ fiscal, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală .X. la data de **16.04.2013**, astfel cum rezultă din ștampila aplicată de Serviciul Registratură din cadrul Direcției generale .X., aplicată pe originalul contestației.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.X.2013, .X. S.A. aduce în susține următoarele argumente:

1. Referitor la prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare, pentru perioade mai vechi de 5 ani, respectiv pentru perioada 01.07.2003 – 31.12.2007, .X. S.A. susține că potrivit prevederilor art.91 coroborat cu prevederile art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au început inspecția fiscală parțială în baza avizului de inspecție fiscală nr..X./08.X.2007 și a ordinelor de serviciu nr.X./30.X.2007 și nr.X./09.X.2008, fapt consemnat și în Registrul unic de control al .X. S.A., ce a avut ca obiect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, pe perioada 01.07.2003 - 31.12.2006.

Totodată, .X. S.A., prin adresa nr..X./X./23.X.2007, înregistrată la D.X. sub numărul .X./28.11.2007, a solicitat extinderea verificării și asupra celorlalte obligații datorate bugetului general consolidat (impozit pe venit), până la data de 30.09.2007. La această solicitare, .X. S.A. a primit răspuns cu adresa nr..X./13.05.2010 de la Direcția generală .X., după o perioadă de circa 3 ani, fapt ce a condus la calcularea de majorări de întârziere pe această perioadă. Astfel, solicită să se constate că o parte din obligațiile ce urmau a fi verificate erau deja prescrise, iar întârzierea în desfășurarea inspecției fiscale care a generat majorări de întârziere nu este imputabilă contribuabilului, ci organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatară susține că potrivit art.92 din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție de 5 ani se poate întrerupe numai în condițiile prevăzute de lege în care contribuabilul nu se încadrează.

.X. S.A. arată că, începând cu 25.08.2008, Direcția generală .X. a suspendat acțiunea de inspecție fiscală, fără a înștiința în scris contribuabilul și

fără a motiva suspendarea inspecției fiscale, nefiind astfel respectate prevederile OPANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, modificat și completat prin Ordinul nr.1182/2007.

De asemenea, .X. S.A. susține că inspecția fiscală a fost reluată în data de 18.02.2010 de către o altă echipă pentru care a fost emis ordinul de serviciu nr. .X./18.X.2010, fapt pentru care Decizia de impunere nr. .X./29.X.2013 prin care s-au constatat obligații suplimentare de plată pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.07.2003 – 31.12.2008, cuprinde obligații suplimentare de plată prescrise, rezultate din modificarea bazei de impunere pentru perioada 01.07.2003 – 31.12.2007 și solicită modificarea acesteia în sensul stabilirii de obligații fiscale suplimentare numai pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, precum și a diminuării perioadei de calcul a majorărilor de întârziere cu circa 3 ani, respectiv perioada aferentă suspendării acțiunii de inspecție fiscală.

2. Referitor la constatările reținute la Direcția .X., contestatara prezintă argumentele:

2.1.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând chirii plătite la Primărie, contestatara susține că plata acestora s-a efectuat în baza contractelor încheiate, precum și faptul că în urma nenumăratelor solicitări Primăriile au refuzat să emită facturi pe motiv că sunt instituții bugetare neplătitoare de TVA și nu s-au aprovizionat cu facturi.

.X. S.A. susține că, deși nu au fost emise facturi, plata acestora s-a efectuat în cont sau pe bază de chitanțe, sumele nu au fost returnate fiind recunoscute de către Primărie ca venituri din chirii și ținând cont că aceste chirii reprezintă, pentru oficiile .X., cheltuieli de exploatare generatoare de venituri conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

2.2.) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu cedarea activelor, contestatara susține că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli înregistrate de sucursală la cedarea activelor (clădiri retrocedate) și care este deductibilă din punct de vedere fiscal, având în vedere că nu s-a modificat destinația rezervelor înregistrate.

În susținere invocă prevederile pct.5.40 din Ordinul nr.94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele .X. de Contabilitate, precum și Ordinul nr.576/2004 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.2 din 7 aprilie 2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, contestatara arată că nu s-a modificat destinația rezervelor, iar invocarea către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu sunt aplicabile în speță astfel că, solicită ca suma de .X. lei să fie considerată cheltuielă deductibilă fiscal.

2.3.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând prestații facturate de SC .X. SRL (denumită în prezenta .X.) contestatara susține că aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal, având în vedere că s-au efectuat servicii de întreținere la un număr mai mare de aparate de aer condiționat decât cel înregistrat în evidența contabilă întrucât au existat solicitări suplimentare de reparații din partea oficiilor .X. /Centrul de Tranzit .X., numărul reparațiilor suplimentare fiind solicitat pentru aproximativ 7% din numărul total de aparate de aer condiționat înregistrate, fiind o decizie de management pentru asigurarea funcționării aparatelor de aer condiționat, față de cheltuiala angajată.

De asemenea, arată că **garanția aparatelor suportă în totalitate contravaloarea manoperei și a pieselor de schimb numai în vederea înlăturării defectelor de fabricație**, iar operațiunile de curățare filtre și suplimentare de freon nu se realizează pe garanție, respectiv nu se asigură și lucrări de mentenanță cum ar fi:

- verificarea funcționalității aparatelor, inclusiv variația tensiunii rețelei de alimentare;

- curățarea filtrelor, aparatelor exterioare;
- degresarea vaporizatorului, condensatorului;
- verificarea termosondelor;

- verificarea capacității de încălzire-răcire, a temperaturii pe condensator și vaporizator, a tuturor parametrilor funcționali conform specificațiilor fabricantului;

- verificarea presiunii freonului și suplimentarea acestuia;
- măsurarea eficienței energetice a aparatului.

Totodată, contestatara arată că aceste servicii au fost necesare pentru unitățile e în vederea asigurării unei bune desfășurări a activității.

.X. S.A. susține că în cazul Centrelor de Tranzit aceste aparate au un grad de uzură ridicat având în vedere că funcționează tot timpul anului și necesită operațiuni de curățare filtre și suplimentare de freon, operațiuni care nu se realizează în perioada de garanție, ci în funcție de gradul de utilizare.

.X. S.A. arată și faptul că în unele oficii e, în sala publicului, există câte un aparat .X.BTU care este suprasolicitat și are o utilizare necorespunzătoare, garanția acestor aparate nemaiputând fi aplicabilă.

3. Referitor la constatările de la Direcția .X., .X. S.A. precizează că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor lucrări de construcții montaj a fost recuperată de la S.C. .X. SRL cu OP nr. .X. /25.X.2008 și s-a efectuat stornarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă astfel că, neregula a fost soluționată și anexează Fișa de cont a furnizorului SC .X. SRL.

4. Referitor la nereguli reținute la Direcția .X., .X. S.A. prezintă argumentele:

4.1) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli ulterioare la mijloace fixe existente .X. S.A. susține că reprezintă cheltuieli de reparații capitale conform devizelor generale și pe categorii de lucrări, structurate pe lucrări de consolidare, astfel:

- la Oficiul Județean .X. suma de .X. lei;
- la .X. suma de .X. lei.

Lucrările realizate la obiectivele menționate au fost efectuate în scopul menținerii clădirilor în stare de funcționare și nu reprezintă lucrări care îmbunătățesc parametrii tehnici inițiali și ambientali.

De asemenea, .X. S.A. arată și faptul că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile acestea cheltuieli pe considerentul că reprezintă modernizări, fără să recalculeze cheltuiala cu amortizarea la care compania are drept de deducere.

4.2.) Referitor la cheltuiala în sumă de .X. lei reprezentând uniforme, considerată nedeductibilă, plus TVA aferentă, contestatara susține că la nivelul .X. S.A. - Administrația Centrală s-a ținut cont de aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

De asemenea, se arată că balanțele de verificare ale Direcției .X., sunt parțiale, acestea se încorporează în balanțele de verificare ale .X. S.A. astfel că, stabilirea de cheltuieli nedeductibile fiscal la nivel de sucursală și calcularea de majorări și penalități aferente dublează sancțiunea.

5. Referitor la nereguli reținute la Direcția .X., .X. S.A. prezintă argumente pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderi din creanțe neîncasate în anul 2005, în sensul că această sumă a fost înregistrată în contul 654 "*Pierderi de creante*", de care s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit pe anul 2005, la nivel de .X. S.A. așa cum rezultă din calculul impozitului pe profit pe anul 2005, prezentat organelor de inspecție fiscală, pe care îl anexează la contestație.

De asemenea, precizează că balanțele D.X. sunt balanțe parțiale care se integrează în balanța totală a companiei, calculul impozitului pe profit fiind efectuat la nivel centralizat, astfel că la controlul efectuat la nivelul fiecărei sucursale nu trebuiau efectuate calcule de impozit pe profit, majorări și penalități care generează o dublă sancționare a .X. S.A.

6. Referitor la nereguli reținute la Direcția .X., .X. S.A. prezintă următoarele argumente:

6.1) În ceea ce privește constituirea provizioanelor în sumă de .X. lei pe anul 2004, în sumă de .X. lei pe anul 2005, în sumă de .X. lei pe anul 2006 și în sumă de .X. lei pe anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt nedeductibile provizioanele constituite la nivelul sucursalelor, cu toate că la .X. S.A. acestea au fost tratate ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit așa cum rezultă din situațiile anexate la contestație.

Contestatara susține că au fost impozitate dublu aceste cheltuieli cu provizioanele și consideră că la nivelul sucursalelor nu trebuia să se efectueze calcule de impozit pe profit și majorări și penalități, acestea fiind efectuate la nivelul companiei.

6.2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu lucrările de reparații curente la clădiri, contestatara susține că:

La întocmirea Caietului de sarcini - parte a documentației de atribuire a contractului de achiziție a lucrărilor de construcții și instalații - s-au prevăzut în lista de lucrări necesare a fi executate - o serie de lucrări de reparații menite asigurării condițiilor de exploatare continuă a clădirii respective, la parametrii de funcționare inițiali (dar nu superiori stadiului inițial). Acestea au constat în remedieri ale unor degradări, respectiv înlocuiri parțiale de elemente de construcții uzate, refaceri de lucrări de protecție etc..

La stabilirea tehnologiei de execuție (cantități de lucrări, tipuri și proceduri de lucru, materiale și utilaje specifice utilizate) s-a ținut cont de următoarele aspecte:

- importanța oficiului pentru C.X. SA;
- categoria de monument istoric,
- mărimea oficiului (suprafața utilă, număr de încăperi, număr personal de deservire);
- amplasarea și diversitatea lucrărilor necesare a se executa, ținând cont de faptul că ultimele reparații la clădire s-au efectuat în anul 1978;
- durata de execuție a lucrărilor (redușă la minim posibil, ținând cont de faptul că activitatea a nu a fost întreruptă pe durata execuției lucrărilor).

Luând în considerare aceste aspecte, contestatara apreciază că lucrările de construcții și instalații executate la sediul O.P. .X. nr..X. în cadrul contractului de execuție lucrări nr..X./X./16.X.2004 încheiat cu firma SC .X. SRL .X., sunt de natura lucrărilor de reparații curente la clădiri, astfel că suma de .X. lei este înregistrată corect la reparații.

Ca urmare solicită revizuirea și reanalizarea acestor cheltuieli și a TVA aferentă.

În plus, .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că fiind nedeductibilă această sumă fără a recalcula cheltuielile cu amortizarea pentru care are drept de deducere.

6.3) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți, contestatara susține că au fost considerate cheltuieli nedeductibile în luna decembrie 2007, iar la anularea acestora în luna decembrie 2008 au fost incluse în veniturile impozabile.

7. Referitor la nereguli reținute la Direcția .X., .X. S.A. prezintă următoarele argumente:

Referitor la cheltuielile reprezentând provizioane pentru deprecierea creanțelor în sumă de .X. lei pe anul 2005 și în sumă de .X. lei pe anul 2006, contestatara susține că acestea au fost luate în calculul impozitului pe profit pe anii respectivi, ca fiind nedeductibile fiscal, calcul care se realiza la nivelul .X. Administrația Centrală.

De asemenea, arată că la controlul efectuat la nivelul fiecărei sucursale nu trebuia să se efectueze calcule de impozit pe profit și accesorii aferente, acestea trebuiau calculate numai la nivelul companiei, fapt ce a generat o dublă sancționare.

8. Referitor la nereguli reținute la Fabrica .X., contestatara susține că:

8.1. În ceea ce privește diferențele la stocul de produse finite constatate în Procesul verbal nr..X./X./01.X2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X., contestatara precizează că în tabelul cu situația privind diferențele dintre producția, vânzările înregistrate în contul 345 "Produse Finite" și respectiv contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", în coloana 4 rulaje debitoare cont 345 "Produse Finite" și coloana 5 rulaje creditoare cont 345 "Produse Finite" s-au luat în calcul sumele din fișa contului influențate de reglări. În coloana 7 reprezentând intrări produse finite – bonuri de transfer și coloana 8 reprezentând ieșiri produse finite – avize, s-au înregistrat intrările și ieșirile de produse finite neinfluențate de aceste reglări.

In consecința, contestatara susține că ar trebui luate în calcul reglările următoare:

În luna iulie 2003 s-a înregistrat, conform NC X/31.X.2003 corecție pe debitul contului 345 "Produse Finite" în suma de -.X. lei și anexează NC X/30.X.2003 în care se specifică faptul că se va regla soldul la luna iunie 2003, și fișa contului 345 "Produse Finite" la luna iulie 2003

În luna iunie 2007 se înregistrează conform NC X/30.X.2007 corecție pe debitul contului 345 "Produse Finite" în valoare de -.X. lei conform Procesului verbal încheiat de C.X..

În luna .X. 2007 se înregistrează cu NC .X./31.X.2007 corecție pe creditul contului 345 "Produse Finite" în valoare de .X. lei și anexează fișa contului 345 "produse finite" la luna decembrie 2007.

În ceea ce privește situația veniturilor neînregistrate în contabilitatea sucursalei în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare facturi SC .X. SA contestatara susține că:

În luna .X. 2005 s-au înregistrat venituri din vânzări către SC .X. SA în valoare de .X. lei care nu sunt cuprinse în avize, respectiv descărcare produse finite. Pentru luna septembrie 2005 s-a făcut corespondența avizelor cu facturile și s-a constatat că toate serviciile prestate către beneficiari au fost facturate, inclusiv serviciile prestate pentru SC .X. SA. Suma de .X. lei a fost înregistrată cu NC .X./31.X.2005 (încărcare descărcare produse finite). Contestatara atașează copie de pe fișa de cont a contului 345 "Produse Finite".

Ca urmare, contestatara consideră că, în coloana 18 reprezentând diferențe, în luna octombrie 2005 ar trebui să figureze suma de .X. lei cu plus regularizând astfel suma de .X. cu minus înregistrată în luna .X. 2005.

În luna .X. 2006 din avizele reconstituite rezultă suma de .X. lei reprezentând facturi SC .X. SA, suma care nu a fost luată în calcul de către organele de inspecție fiscală.

În lunile martie, aprilie, mai, iunie, iulie august 2006 a făcut corespondența avizelor-ieșiri produse finite cu facturile și din anexe a rezultat că toate avizele au fost facturate, iar în veniturile din vânzări produse finite se

regăsesc și facturile SC .X. SA care au fost înregistrate în avize (descărcare produse finite) la cost de producție zero.

În luna martie 2006 la descărcarea de gestiune produse finite nu s-au înregistrat avizele SC .X. SA, din corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți a rezultat că s-a facturat în plus suma de .X. lei.

De asemenea, comanda nr. .X./ .X./31.X.2006 reprezentând seturi admise de SC .X. SA în valoare de .X. lei a fost înregistrată eronat în contul .X. "Venituri din activități diverse" deci suma facturată în plus este de .X. lei. Din documentele anexate reiese că serviciile reprezentând tipărire facturi .X. au fost facturate în totalitate și suma de .X. lei nu trebuie considerată ca venit neînregistrat.

În luna aprilie 2006 la descărcarea de gestiune produse finite s-au înregistrat avize .X. în valoare de .X. lei. Din corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți a rezultat că s-a facturat întreaga cantitate de facturi .X., iar suma de .X. lei nu trebuie considerată ca venit neînregistrat.

În luna mai 2006 la descărcarea de gestiune produse finite s-au înregistrat avize .X. în valoare de .X. lei. Din corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți a rezultat că s-a facturat întreaga cantitate de facturi .X., iar suma de .X. lei nu trebuie considerată ca venit neînregistrat.

În luna iunie 2006 la descărcarea de gestiune produse finite s-au înregistrat avize .X. în valoare de .X. lei. Din corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți a rezultat că s-a facturat întreaga cantitate de facturi .X., iar suma de .X. lei nu trebuie considerată ca venit neînregistrat.

În luna august 2006 nu s-au înregistrat prestații pentru firma .X.. Suma de .X. lei a fost înregistrată eronat de organele de inspecție fiscală în luna august.

Factura nr. .X. în valoare de .X. lei este înregistrată în luna iunie 2006 și în contul de venituri și produse finite. Atașează anexa 16 cu corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți, precum și fișa clientului .X..

În ceea ce privește situația veniturilor din vânzări comparativ cu costul de producție, contestatara susține că:

Pentru anul 2006 la care s-au făcut estimări și s-a calculat o diferență de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate, a făcut corespondența avizelor cu facturile, constatându-se că o pondere importantă a ieșirilor s-a efectuat la preț de vânzare și nu la cost de producție. Organele de inspecție fiscală au stabilit aceste diferențe prin aplicarea regiei de întreprindere și cotei de profit la prețul de vânzare care cuprinde deja regia de întreprindere și cota de profit, rezultând astfel un venit din vânzări mult mai mare decât cel înregistrat în contabilitate. În susținere anexează situațiile cu ieșirile de produse finite din gestiune înregistrate la preț de vânzare.

Pentru anul 2007 la care s-au făcut estimări și s-a calculat diferența de .X. lei venituri neînregistrate s-a calculat costul de producție și prețul de vânzare conform metodologiei nr. .X./ .X./16.X.2006 pentru fiecare comandă aferentă avizelor de ieșire produse finite din fișierele predate organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatara susține că a efectuat corespondența ieșirilor din gestiunea de produse finite cu prețul de vânzare și demonstrează că

veniturile din vânzare produse finite sunt cele înregistrate în bilanța financiară și că în calculul prețului de vânzare sunt cuprinse toate elementele: regie secție, regie întreprindere, materii prime, materiale, servicii executate la terți, cota de profit.

8.2. Referitor la achizițiile de la SC .X. SA în sumă de .X. lei considerate reparații capitale, fiind înregistrate în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", contestatara susține că toate obiectivele prevăzute în contract a fi supuse modernizării, aferente sediului Fabricii .X., au fost numerotate astfel:

- Obiectul 1 - Hala Producție - Pavilion vechi;
- Obiectul 2 - Pavilion Nou - sediu .X.;
- Obiectul 3 - Birouri
- Obiectul 4 - Regulator gaze;
- Obiectul 5 - Ateliere;
- Obiectul 6 - Hala Producție 55;
- Obiectul 7 - Atelier Tâmplărie;
- Obiectul 8 - Magazii;
- Obiectul 9 - Centrala Termică;
- Obiectul 10- Rețele Termo exterioare;
- Obiectul 11 - Stație Pompare Apă;
- Obiectul 12 - Rețele exterioare Hidrotehnice;
- Obiectul 13 - Modernizare post trafo;
- Obiectul 14 - Rețele electrice exterioare, centrala telefonică.

Prin contestație se arată că suma de .X. lei, înregistrată ca și cheltuieli de consolidare și modernizare sediu Fabrica .X., aceasta se referă la:

- Consolidare și modernizare Obiectele 1, 4, 6, 9, 10, 12, 14 – valoare .X. lei;
- Consolidare și modernizare Obiectul 2 - sediul S.C. .X. S.A. -valoare .X. lei;
- Note de comandă suplimentară pentru Obiectele 1, 4, 6, 9, 10, 12, 14 -valoare .X. lei, pentru perioada iulie 2003 - martie 2004 – care reprezintă majorarea valorii contractului prin Actul aditional nr. .X./decembrie 2003.

Contestatara invocă în susținere contractul comercial încheiat cu S.C. .X. S.R.L., actele adiționale la acesta și documentele prezentate organelor de inspecție fiscală și susține că din acestea nu rezulta motivele pentru care s-a hotărât majorarea valorii lucrărilor efectuate cu 50% în condițiile în care se renunță la modernizarea Obiectelor 3,5,7,8, 11 și 13, prezentând art.14.5 din contractul comercial care prevede că *"pentru lucrările suplimentare ce nu se regăsesc în devizul ofertă, se va întocmi act aditional. În acest sens, executantul va întocmi un deviz ofertă ale cărui prețuri vor fi negociate cu beneficiarul în prealabil"* arătând că nu a prezentat documente care să justifice aprobarea suplimentării valorii inițiale a contractului.

De asemenea, contestatara prezintă în susținere nota explicativă nr. .X./ .X./07.X.2012, prin care la întrebarea nr.6 s-au solicitat precizări referitoare la .X. lei ce a fost înregistrată ca și cheltuieli cu întreținerea și reparațiile care a diminuat, în perioada iulie 2003 - martie 2004, cu aceeași sumă, profitul

impozabil al Companiei, răspunsul a fost că *"Lucrările de investiții, respectiv de RK, au fost încadrate conform proiectantului și avizelor primare de la .X."*

Totodată, referitor la reparațiile efectuate la Obiectul 2, care a fost predat în luna martie 2004, în baza protocolului de predare - primire, către S.C. .X. S.A., prin nota explicativă reprezentantul sucursalei a precizat că *"Nu au fost predate alte clădiri către S.C. .X. S.A. în afara Pavilionului nou – clădire obiect 2. Clădirea a fost predată la valoarea contabilă, deoarece nu au existat lucrări de investiții ci numai de RK, ce nu au condus la majorarea valorii inițiale a acesteia"*.

Contestatară susține că situația privind lucrările efectuate și sumele facturate lunar pe fiecare obiectiv modernizat și consolidat, detaliate pe RK, investiții sau RK - Note de comandă suplimentare, este prezentată în anexa nr.11c, iar în anexa nr.11d s-a prezentat centralizarea acestor lucrări achitate către S.C. .X. S.R.L., pe toate obiectele modernizate.

Totodată, **referitor la suplimentarea contractului de RK cu până la 50%, contestatară susține că:**

a) Începând cu luna mai 2003, în urma deciziei Ministerului .X. privind pregătirea fabricii pentru Congresul .X. care a avut loc în luna septembrie 2004, cât și re tehnologizarea care a intervenit în luna noiembrie 2003, au avut loc modificări în proiectul inițial, cum ar fi:

-modificarea sistemului de ventilație și climatizare adaptat noilor tehnologii offset care au înlocuit tehnologia de tipar adânc, ce nu mai corespundea condițiilor de mediu impuse prin legislația în vigoare;

-schimbarea tâmplăriei metalice deteriorate și care nu mai asigură confortul termic necesar, cu tâmplărie de aluminiu și geam termopan pentru obiectul 1 - pavilion vechi;

-schimbarea ușilor deteriorate cu uși metalice care să asigure siguranța spațiilor de lucru;

-înlocuirea ferestrelor de lemn de la obiectul 2;

-înlocuirea caloriferelor de fonta etaj II obiectul 2;

-amenajarea spațiilor pentru birouri de la et. II obiectul 2;

-amenajare spații gospodărie de apă și a centralei termice, cu lucrări de arhitectură și recompartimentare spații, asigurându-se condițiile specifice acestor puncte de lucru;

-reamenajare etaj II obiectul 1 pentru secția prepress și editare timbre;

-înlocuirea totală a învelitorii obiectul 2, datorită infiltrațiilor apărute în acoperiș;

b) În urma proiectelor, pentru ca obiectul 2 să treacă în patrimoniul SC .X. SA, obiectul 6 să se transforme în Depozitul Central al .X., iar obiectul 3 să fie demolat și construită o altă clădire pentru D.X. prin mutarea O.P. X pentru derularea activității propriu-zise, au intervenit alte modificări față de proiectul inițial, respectiv:

-toate liniile tehnologice care se aflau amplasate în subsolul cât și la etajele I și II ale clădirii obiectul 2 au trebuit transferate și reamplasate în obiectul 1;

-spațiile de birouri de la etajele II și III au trebuit să fie reamplasate la etajul II obiect 1.

Contestatară arată că, din cauza condițiilor de mediu impuse încă din anul 2003, s-a renunțat la vechea tehnologie de cuprare și c.X. e (dăunătoare pentru mediu), care era folosită la tiparul adânc și reamenajarea și curățarea

încăperilor pentru noile tehnologii offset achiziționate la începutul anului 2004. În vederea asigurării condițiilor de vizitare și de executare a emisiunilor .X. de o calitate deosebită pentru Congresul Uniunii .X. desfășurate în septembrie-octombrie 2004 la .X., au fost realizate o serie de lucrări pentru fluxurile tehnologice nou create, odată cu relocarea echipamentelor și utilajelor care se aflau în clădirea nouă-Obiect 2, care a fost cedată SC .X. SA, conform HG nr.42 /22.01.2004.

De asemenea, susține că, graficele de lucrari au suferit modificări deoarece producerea emisiunilor .X. trebuia să continue astfel încât să nu fie perturbat programul de emisiuni.X. e, comunicate către Uniunea .X. pentru anii 2003 și 2004, de către SC .X. SA, Fabrica .X. fiind unul dintre obiectivele vizitate de către zeci de delegații străine participante la Congresul Uniunii .X. desfășurat la .X. în lunile septembrie-octombrie 2004.

Prin contestație se precizează că lucrările suplimentare de RK au apărut datorită schimbării destinației spațiilor și omisiunilor din proiect, respectiv schimbarea elementelor de lemn ale șarpantei aflate în stare înaintată de degradare, refacere de pardoseli degradate, suplimentarea cantităților necesare pentru instalațiile electrice, sanitare și de încălzire, schimbării proceselor tehnologice față de cele din proiect, schimbarea echipării tablourilor electrice în funcție de modificările survenite, înlocuire uși metalice din tablă degradate.

De asemenea, lucrările suplimentare de investitii au constat în schimbarea soluției de tâmplărie de aluminiu fără barieră termică cu geam obișnuit, cu tâmplărie din aluminiu cu barieră termică cu geam termopan, înlocuire echipamente din centrala termică pentru acoperirea necesarului de apă caldă și agent termic impuse de reorganizarea proceselor tehnologice, re tehnologizarea din 2004, a construcției ce se va construi în viitor pe amplasamentul Obiectul 5 și 7, modificări din stația de pompare apă prin mărirea rezervei de apă conform normelor PSI, modificări trasee rețea hidro exterioare pentru ocolirea fostului rezervor de carburanți (descoperit ulterior și netrecut în proiect), neconcordanțe între situațiile de pe teren și cele din proiect etc..

Toate notele de renunțare și notele de comandă suplimentare pentru obiectivul "*RK, consolidare și modernizare Fabrica .X.*", au fost aprobate de către Comisia Tehnico-Economică a .X. și Directorul General al .X. S.A. și au fost incluse în filele de plan prevăzute pentru anii 2003 și trim. I 2004, transmise de Departamentul Investiții a .X.

Obiectele 5 și 7 (proiectate și conformate structural anilor 1930-1940, și la care nu au fost prevăzute măsuri constructive de protecție antiseismică) din cauza degradărilor excesive provocate de cutremure, îmbătrânirea elementelor de construcție și de procesul de producție, au dus la o puternică afectare a întregii structuri și de aceea au fost propuse pentru demolare, repararea acestora fiind imposibilă pentru aducerea la un standard corespunzător antiseismic și anexează în susținere Hotărârea nr.24 din 21 iulie 2003 a Consiliului de Administrație al .X. S.A. cu privire la demolarea în întregime a clădirii parter (645 mp) a Fabricii .X..

Lucrările la Obiectul 2 -clădire industrială nouă, au fost oprite din cauza preluării de către SC .X. SA, conform HG nr.42 din 22.01.2004 și mutării

echipamentelor și utilajelor în clădirea veche-Obiect 1 în care s-au reamenajat spațiile prin rearanjarea birourilor și a fluxurilor de producție.

În anul 2003, conform proiectului inițial, birourile din clădirea poarta-obiect 3 și din clădirea-obiect 5, s-au mutat în clădirea nouă obiect 2, la etajele doi și trei. În momentul preluării clădirii de către SC .X. SA, au trebuit mutate, atât birourile, cât și utilajele și echipamentele industriale în clădirea veche obiect 1, reamenajându-se aproape toate spațiile de la parter la etajul II.

Continuarea lucrărilor la Obiectul 6-hala producție (depozit) au fost oprite deoarece trebuia urgent mutat depozitul .X. și efectele din Calea .X., pentru asigurarea condițiilor optime de conservare și depozitare a timbrelor, dându-i-se o altă destinație acestei clădiri.

În susținere contestatara anexează:

-Proces verbal .X. nr. .X. din data de 16.X.2003, pct. nr. 2 de pe ordinea de zi:

Avizare și aprobare execuție lucrări suplimentare și suplimentare valori pentru obiectivul "RK, consolidare și modernizare Fabrica .X.";

-Avis nr. .X. al Comisiei .X. și aprobat de Directorul General al .X. privind obiectivul "RK, consolidare și modernizare la Fabrica .X.";

-Proces verbal .X. nr. .X. din data de 06.X.2003, pct. nr. .X. de pe ordinea de zi:

- Analiza documentației prezentate pentru obiectivul "RK, consolidare și modernizare Fabrica .X.":

A)-propunere de demolare a corpului parter -Ob.5 și Ob.7;

B)-solicitare lucrări suplimentare și majorare valoare pentru Obiectul 2 (pavilionul nou);

C)-solicitare înlocuire tâmplărie exterioară cu Al și majorare valoare pentru Ob.1 (pavilionul vechi);

-Avis nr. .X. al Comisiei CTE și aprobat de Directorul General al .X., privind execuția de lucrări suplimentare + suplimentare valoare pentru obiectivul "RK, consolidare și modernizare la Fabrica .X.".

Contestatară precizează că încadrarea cheltuielilor de reparații capitale la sucursala Fabrica .X., s-a stabilit având în vedere prevederile Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, Instrucțiunile privind folosirea indicatorului de norme de deviz pentru lucrări de reparații la construcții civile, industriale și social-cultural avizate și aprobate de M.X. cu **avizul nr. .X./02.X.1999** în conformitate cu **Ordinul M.X. nr.X/X/1997**, precum și Instrucțiunile referitoare la folosirea indicatorului de norme de consumuri de resurse medii pe articole de deviz la lucrări de reparații de instalații sanitare din construcții, avizate și aprobate de M.X. cu **aviz nr. .X./21.X.1998**, în conformitate cu **Ordinul M.X. nr. .X./N/1997**.

De asemenea, încadrarea cheltuielilor a fost realizată de proiectant distinct, în devize, pe categoria:

A. Fonduri de investiții

B. Fonduri de R.K., fapt ce se poate constata din Proiectul Tehnic unde sunt menționate lucrările încadrate pe aceste categorii de fonduri. Proiectul Tehnic realizat de I.X. - C.X. SA, a suferit unele modificări ulterioare, datorate noilor destinații dispuse de conducerea C.X. SA. Ca urmare, o parte din lucrările

menționate în proiectul inițial au fost anulate și s-au proiectat alte lucrări adaptate noilor destinații. Facturarea lucrărilor de R.K. de către constructor s-a efectuat în conformitate cu proiectul, respectiv, separat pentru lucrările de investiții și separat pentru lucrările de reparații.

Contestatară analizează exemplele menționate în Nota de constatare, extrase din Proiectul Tehnic (P.T.), și precizează:

Conform punctului 6.4. din P.T.:

a. La obiectivul nr.1 – *"Instalația de încălzire a fost demontată inclusiv centrala termică"* centrala termică a fost demontată și înlocuită cu o centrală mai modernă și mai performantă, dar a fost achitată din fonduri de investiții, inclusă în contul 231 *"Investiții în curs"*, urmând ca la finalizarea lucrărilor de RK să majoreze valoarea mijlocului fix, respectiv a obiectului nr.1. În acest sens:

a.1. - s-a proiectat o instalație nouă de încălzire cu corpuri statice - radiatoare de aluminiu - proiectul a fost achitat din fondul de investiții și inclus în contul 231 *"Investiții în curs"*, urmând să majoreze valoarea mijlocului fix la finalizarea lucrărilor de RK. Contestatară susține că radiatoarele de aluminiu nu îmbunătățesc condițiile din clădire, au aceeași utilitate ca radiatoarele vechi, fiind dimensionate ca suprafață radiantă, în funcție de spațiile ce trebuie încălzite ca și radiatoarele înlocuite și conform cap.8 pct.8.1 alin.4 din Decizia nr.X/1977 a Institutului Central de Cercetare Proiectare și Directivare în Construcții *"Înlocuire parțială sau totală a instalațiilor funcționale electrice, sanitare, încălzire ..."* constituie lucrări de R.K. **Ca urmare, aceste cheltuieli sunt cheltuieli cu RK. și nu constituie o modernizare care majorează valoarea mijlocului fix.**

De asemenea, în sprijinul acestei concluzii contestatară invocă specificația de la Cap.13 pct.13.3 din aceeași decizie care precizează *"În cadrul devizelor de reparații capitale se pot include și unele îmbunătățiri sau modernizări constând în înlocuirea anumitor elemente de construcții depășite de dezvoltarea tehnicii cu elemente corespunzătoare nivelului tehnicii actuale"*.

a.2. - Referitor la *"proiectarea de instalații noi de evacuare pentru utilajele tehnologice"*-această lucrare nu s-a mai realizat. S-au efectuat numai lucrări de demontare a instalației vechi de ventilație, datorită noilor destinații ale spațiilor și a noilor fluxuri de producție, iar o parte din ventilație (aproximativ 10%), respectiv la Atelierul Tipar Înalt, a fost reparată, vopsită și pătrat vechiul sistem de ventilație din acel spațiu.

b. La Obiectivul nr.2 - *"Instalația de încălzire s-a menținut și s-a prevăzut înlocuirea a 10% din corpurile statice radiatoare de fontă"*, înlocuirea prevăzută s-a efectuat tot cu radiatoare de fontă și este valabil argumentul de la punctul "a" primul aliniat, astfel cheltuielile respective nu pot fi incluse în valoarea clădirii (a mijlocului fix).

-canalele de ventilație s-au menținut, înlocuindu-se gurile de aspirație și refulare, ventilatoarele de introducere și evacuare și centrala de ventilare introducere, lucrare care nu s-a mai realizat, efectuându-se numai lucrări de demontare a instalațiilor de ventilație și centralei de ventilație, datorită noii destinații pe care a primit-o clădirea - Obiectiv 2, respectiv birouri și magazine.

c. La Obiectivul nr.6 - s-a proiectat o nouă instalație de încălzire cu corpuri statice- registre .X. ale - proiectul fiind achitat din fondul de investiții și inclus în

contul 231 "Investiții în curs", iar lucrarea neconstituind modernizare, având aceeași justificare de la pct. "a" primul aliniat.

Conform punctului 6.6 din P.T. "*a fost prevăzută reabilitarea instalațiilor interioare de iluminat, forță, legate la pământ și telefonie existente și depășite moral și fizic, precum și a instalațiilor de semnalizare de incendiu nouă*". Instalația de incendiu nouă a constituit un obiectiv de investiții separat, realizat înaintea începerii lucrărilor de RK, fiind un obiectiv (mijloc fix) finanțat din fondul de investiții. Reabilitarea acesteia, conform proiectului, presupune remedierea eventualelor defecțiuni rezultate în urma lucrărilor de R.K. și reamplasarea acesteia, în conformitate cu noile destinații stabilite ca urmare a reorganizării spațiilor pe parcursul realizării RK-ului.

Reabilitarea instalațiilor interioare de iluminat, forță, legare la pământ și telefonie, conform proiectului, a constat în aducerea acestor instalații la nivelul parametrilor inițiali fiind degradate și uzate, cheltuielile aferente fiind cheltuieli de RK, iar prin aceste lucrări nu au fost îmbunătățiți parametri tehnici inițiali, ca urmare cheltuielile respective nu pot fi incluse în contul 231 "Investiții în curs".

- montarea conductorilor la tablourile electrice, prin tuburile de protecție vechi.

Aceste lucrări nu fac decât să aducă instalațiile electrice și sanitare la parametri inițiali prin lucrări de înlocuire a acestora (sau de reparare) cu elemente noi de aceeași dimensiuni și capacități tehnice, lucrări încadrate corect la lucrări de reparații și care nu pot constitui investiții aferente clădirilor unde s-au efectuat.

Ca urmare, contestatarea nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la neacceptarea sumelor înregistrate în contul 611.2 "*Reparații capitale clădiri, mijloace fixe*" ca fiind reparații și înregistrarea acestora în contul 231 "*Investiții în curs*", conform "*Notei de constatare*" și invocă dispozițiile Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, a Instrucțiunilor privind folosirea indicatorului de norme de deviz pentru lucrări de reparații la construcții civile, industriale și social - culturale avizate și aprobate de M.X. cu avizul nr.X/02.11.1999 în conformitate cu Ordinul M.X. nr.X/N/1997, a Instrucțiunilor referitoare la folosirea indicatorului de norme de consumuri de resurse medii pe articole de deviz la lucrări de reparații de instalații sanitare din construcții, avizate și aprobate de M.X. cu aviz nr.X/21.09.1998, în conformitate cu Ordinul M.X. nr. X/N/1997, precum și a O.U.G. nr.13/2001.

9. Referitor la nereguli constatate la Sucursala .X.

9.1. În ceea ce privește provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, contestatara precizează:

Provizionul constituit la data de 31.12.2006 a avut la bază art.186 din OMFP nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, iar provizioanele înregistrate la data de 31.12.2007 și la data de 31.12.2008 au fost constituite conform prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.A. susține că provizionul în suma de .X. lei privind trei transferuri .X. înregistrate în contul 6814.2 "*Ajustări deductibile fiscal pentru depreciere*

active circulante” a fost constituit in baza adresei C.X. -Directia Economica, provizion pentru Debitori, ca fiind deductibil fiscal. Transferurile respective au fost validate initial de .X., care le-a retras ulterior in urma unor reclamatii. Serviciul .X. din Sucursala .X. a cercetat si verificat transferurile respective, conform Normelor de lucru, intocmind note de debit in luna noiembrie 2007, si inregistrarea pe venit conform recuperarii de D.X. si D.X..

În ceea ce privește provizioanele inregistrate la data de 31.12.2007 pentru SC .X. SRL in suma de .X. lei si la data de 31.12.2008 in suma de .X. lei pentru SC .X. SA, contestatara susține că au fost constituite conform prevederilor art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru clienti-debitori si sume in curs de lamurire, în procente diferite in functie de vechimea acestora cât si potrivit normelor de inchidere a Bilantului din decembrie 2007, transmise de .X. S.A. cu adresa nr..X./14.01.2008.

Potrivit celor prezentate contestatara susține că acestea reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, iar invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pentru încadrarea acestor provizioane in categoria celor nedeductibile fiscal, nu este susținută de o motivație pertinentă, și nici de constatari clare și precise.

9.2. În ceea ce privește cheltuielile cu lucrările de consolidare a imobilului .X. situat în .X., Calea .X. nr. X-X, contestatara susține următoarele:

Imobilul situat în .X., sector .X., Calea .X. nr. X-X a fost construit în perioada 1930 - 1935 și este proprietate a .X. S.A. din anul 1970 conform documentelor de atestare a drepturilor de proprietate.

Acest imobil a fost transmis spre administrare și folosință Sucursalei de .X. prin Protocolul înregistrat la Companie sub nr. .X. și la Sucursala sub nr. .X. din data de 30.X.2004 încheiat în baza Deciziei nr. .X./23.X.2004 emisă de directorul general al Companiei, a Deciziei nr. .X./24.X.2004 a S.C. .X. S.A. și a Deciziei nr. .X./07.X.2004 de preluare în administrare și folosință a clădirii din Calea .X. nr. X-X, a Procesului Verbal nr.X/X/23.X.2004 și Actului Adițional cu mijloace fixe și obiecte de inventar predare-primire.

Acest protocol a prevăzut că Sucursala " *Direcția .X.*" primește în evidențele contabile la data de 01.03.2004 mijloace fixe, terenul și obiectele de inventar care au aparținut Sucursalei .X., în valoare de .X. lei.

În anul 1992, clădirea a fost supusă unor lucrări de consolidare care nu au inclus și peretele nordic. În anul 2006 s-a constatat o degradare accentuată a spaletilor (stâlpi) de pe peretele nordic al clădirii. Urmare demersurilor efectuate de conducerea Sucursalei, în data de 19.05.2006 Consiliul de Administrație al .X. S.A. a aprobat includerea în Lista lucrărilor de RK prevăzute pentru anul 2006 a lucrării de expertizare și proiectare consolidare sediu .X. cu o valoare totală de .X. lei.

Astfel, în urma desfășurării procedurii de achiziție publică a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. .X./01.X2006 cu SC .X. S.R.L. din .X. având ca obiect analiza stării actuale a imobilului Direcției .X. situat în .X. nr. X-X și

stabilirea de soluții tehnice privind execuția proiectului tehnic pentru consolidarea clădirii.

Prin expertiza tehnică nr.X/2006, se propun măsuri de intervenție având drept scop asigurarea unui nivel de protecție antiseismică adecvat astfel încât să se reducă riscul de producere prin prăbușiri totale sau parțiale, de pierderi de vieți omenești, de rănire a oamenilor sau de degradări importante a imobilului. Lucrarea elaborată încadrează construcția în clasa de risc III, corespunzând construcțiilor la care sunt de așteptat degradări structurale care nu afectează semnificativ siguranța construcției.

În anul 2007, Sucursala .X. a încheiat cu S.C. .X. S.A. Contractul de prestări servicii proiectare nr. .X. /X. /24.X.2007, având ca obiect întocmirea proiectului de rezistență pentru consolidarea imobilului. În baza acestuia a fost întocmit Proiectul de rezistență pentru consolidare fronton nord al clădirii administrative, unde la cei 3 șpaieți principali din zidărie de la parter s-au produs fisuri și crăpături cu tendința de desprindere a tencuielilor groase de la execuția inițială, ținând cont de documentațiile tehnice întocmite anterior.

S.C. .X. S.A. a propus următoarele măsuri:

1. încetarea activității în zona camerelor frontonului Nord, la toate nivelurile, cu interzicerea accesului și a descărcării de materiale;
2. consolidarea locală gravitațională și antiseismică a celor 3 șpaieți avariați din zidărie și a întregului fronton Nord al acestei clădiri. În acest sens, în data de 22.05.2008, .X. S.A. Sucursala .X. a încheiat cu S.C. .X. S.R.L., Contractul de execuție lucrări nr.X/X, având ca obiect realizarea și finalizarea lucrărilor de "Consolidare a imobilului D.X" prin care executantul se obligă să execute și să finalizeze lucrările așa cum este prevăzut în graficul de execuție, în decurs de 4 luni de la data intrării în vigoare a contractului.

La finalizarea lucrărilor, executantul are obligația de a notifica în scris achizitorul că sunt îndeplinite condițiile de recepție, solicitând acestuia convocarea comisiei de recepție. Comisia de recepție are obligația de a constata stadiul îndeplinirii contractului prin corelarea prevederilor acestuia cu documentația de execuție și cu reglementările în vigoare. În funcție de constatările făcute, achizitorul are dreptul de a aproba sau de a respinge recepția. Perioada de garanție curge de la data recepției la terminarea lucrărilor, pe ansamblu sau pe părți din lucrare distincte din punct de vedere fizic și funcțional, până la recepția finală și este de 48 luni.

Contestatară susține că în perioada 2006-2009 s-a desfășurat expertizarea, proiectarea și execuția consolidării peretelui (frontonului) nordic al clădirii administrative a Sucursalei Direcția .X., lucrarea a fost prevăzută în Lista de reparații capitale, aprobată de Consiliul de Administrație, și toate plățile efectuate către prestatorii de servicii s-au efectuat cu încadrarea în suma aprobată.

Pe parcursul executării lucrărilor au fost efectuate recepții parțiale a acestora în vederea corelării situațiilor de lucrări anexate facturilor emise cu cele realizate efectiv de constructor, după cum urmează:

4. procesul verbal de recepție a lucrărilor parțiale nr. X/X/15.X.2008;
5. procesul verbal de recepție a lucrărilor parțiale nr.X/X/30.X.2008
6. procesul verbal de recepție a lucrărilor parțiale nr. X/X/30.X.2009;

7. procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/X/15.X.2009;

8. procesul verbal de recepție a lucrărilor parțiale nr. X/X/28.X.2009.

Conform devizelor de lucrări prezentate de constructor, vizate de dirigintele de șantier, frontonul de nord a fost supus unor lucrări de reparație capitală care au costat .X. lei în anul 2006, .X. lei în anul 2007, .X. lei în anul 2008, .X. lei în anul 2008 lucrări executate de SC .X. S.R.L- situația de lucrări nr.1 si 2.

Pe parcursul verificării au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate aprobările companiei pentru efectuare acestor lucrări de expertizare, proiectare execuție, care se regăsesc la poziția de reparații capitale. Totodată, a fost pus la dispoziție Normativul tehnic de reparații capitale la clădiri și construcții speciale - .X./ .X. elaborat de Institutul .X., aprobat prin Decizia nr.X/1977, adresa nr.X/10.X.1998 a Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală .X. și adresa nr.X/12.X.2001 a Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală .X.. Normativul P95 prevede că lucrările de reparații capitale se execută în scopul asigurării menținerii funcționării fondului fix reparat pe toată durata de serviciu. În cadrul reparațiilor capitale se efectuează înlocuirea totală sau parțială a unor elemente de construcții sau a părților componente ale acestor elemente, deteriorate ca urmare a uzurii fizice în scopul aducerii lor cât mai aproape de starea inițială.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au refuzat să ia în considerare documentele prezentate, concluzionând la pag 12 din procesul verbal încheiat, că lucrările efectuate la frontonul nordic au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai mijlocului fix, precum și majorarea duratei de viață a clădirii fiind considerate lucrări de investiții, fapt pentru care contravaloarea lucrărilor de consolidare și a materialelor aferente în sumă totală de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, fără a fi **prezentate considerentele pentru care lucrările de reparații capitale efectuate la peretele nordic al clădirii administrative sunt considerate lucrări de investiții.**

Mai mult, contestatară susține că la pagina 12 din procesul verbal se precizează că *"la data de 31.12.2008, procesul de consolidare se afla în derulare, consolidarea frontonului de nord fiind doar o etapă din consolidarea gravitațională și antiseismică a întregului imobil"* și susține că nu este argumentată cu documente și contravine realității deoarece clădirea a fost consolidată cu excepția peretelui nordic, fiind prezentate documentele întocmite de Institutul .X. care atestă că acest fronton nu a fost consolidat.

Totodată, în susținerea argumentelor conform cărora aceste lucrări reprezintă reparații, contestatară invocă prevederile pct.93(1) și 94(2) din O.M.F.P. nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Normativul tehnic de reparații capitale la clădiri și construcții speciale - P95/77 elaborat de Institutul X, aprobat prin Decizia nr.X/1977, Decizia Curții X de respingere a acțiunii formulate de D.G.X. împotriva Direcției .X. privind încadrarea unor cheltuieli de reparații capitale în categoria cheltuielilor nedeductibile.

Contestatară susține că Normativul P95 prevede că lucrările de reparații capitale se execută în scopul asigurării menținerii funcționării fondului fix reparat

pe toată durata de serviciu. În cadrul reparațiilor capitale se efectuează înlocuirea totală sau parțială a unor elemente de construcții sau a părților componente ale acestor elemente, deteriorate ca urmare a uzurii fizice în scopul aducerii lor cât mai aproape de starea inițială. Aceste cheltuieli de reparații au fost efectuate numai în scopul menținerii clădirii în funcțiune fără modificare de parametri tehnici (nu au condus la economii de cheltuieli funcționare sau beneficii ulterioare).

Pentru exemplificare se prezintă Situația veniturilor pe perioada 2003-2010 și a cheltuielilor aferente întreținerii clădirii din care reiese că aceste cheltuieli de reparații efectuate în perioada 2006-2008 pentru consolidarea fronton nord clădire nu a condus la reducerea cheltuielilor de întreținere și nici la obținerea de venituri în plus.

De asemenea, se arată că amortizarea clădirii a început să se înregistreze începând cu luna martie 2004, prin preluare de la .X. S.A., iar în anul 2005 s-au efectuat lucrări de modernizare-investiții de montare tâmplărie "termopan".

Contestatară menționează că lucrările de reparații-consolidare a celor trei spațeți nu au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai mijlocului fix ci doar la menținerea în stare de funcționare și în consecință cheltuiala în sumă de .X. lei a fost înregistrată corect în contul 611 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți", fiind o cheltuială deductibilă fiscal.

10. In ceea ce priveste constatările cu privire la neregulile constatate la Muzeul .X., contestatară susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a enumera generic, pe anumite intervale de timp, sume de bani considerate "cheltuieli deduse eronat", fara a analiza scopul in care au fost efectuate aceste cheltuieli astfel incat sa rezulte că acestea nu se încadrează in categoriile de cheltuieli enumerate de art.21 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.A. susține că este incalcat dreptul la aparare neputand verifica constatările organelor de inspecție fiscală, fiind incalcat unul dintre principiile fundamentale ale dreptului fiscal, respectiv principiul certitudinii impunerii.

Astfel, contestatară susține că la punctul 1.1-Elemente de natura veniturilor- din procesul verbal încheiat la nivelul subunității se specifica faptul ca "*Muzeul X. nu înregistrează venituri aferente activității muzeale, întrucat nu a obținut acreditarea [...]*", mențiune care nu corespunde realității avand în vedere faptul ca, prin Regulamentul de Organizare și Functionare al Muzeului se reglementează activitatea si modul de finantare, respectiv:

"Art. 4. Sucursala are ca principal obiect de activitate:

a) constituirea, conservarea și restaurarea patrimoniului muzeal;

b) evidenta, cercetarea și dezvoltarea patrimoniului muzeal;

c) punerea în valoare a patrimoniului muzeal în scopul cunoașterii, educării și recreerii.

Art. 5. Muzeul este pus în slujba societății și deschis publicului, având ca obiectiv prezentarea patrimoniului său și aspectele semnificative pentru filatelia romanească, pentru poșta și pentru poștă si comunicațiile poștale .

Art. 6. Cheltuielile de funcționare și de capital ale Muzeului .X. sunt

finanțate din bugetul Companiei Naționale .X. S.A., în condițiile legii.”

Ca urmare, contestatara susține că obținerea de venituri nu este condiționată de acreditarea muzeului, acest lucru nefiind menționat nici în Regulamentul de Organizare și Funcționare și nici în Hotărârea Guvernului de înființare a Muzeului.

De asemenea, .X. S.A. susține că la punctul 1.2 - Elemente de natura cheltuielilor din procesul verbal s-a constatat "[...] cheltuielile înregistrate de Muzeul .X. în perioada 2004-2008, în valoare totală de .X. lei sunt nedeductibile fiscal", precum și "[...] nu se admit la deducere pentru perioada 2004-2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei. [...]" fiind invocat art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. În susținere se aduc argumente în sensul că Muzeul nu are personalitate juridică, că este doar o sucursală a Companiei și potrivit Regulamentului de Organizare și Funcționare "*Cheltuielile de funcționare și de capital ale Muzeului .X. sunt finanțate din bugetul Companiei Naționale .X. S.A., în condițiile legii*", la nivelul Companiei, care are personalitate juridică, se obțin venituri impozabile cu efectuarea de cheltuieli (inclusiv cele aferente muzeului).

Totodată, contestatara susține că obiectul principal de activitate al Muzeului .X. este administrarea colecției .X. cea mai veche și valoroasă din România, care în decursul timpului a fost administrată și de Banca Națională a României, nefiind expusă pentru public în scopul obținerii de venituri. Trecerea gestiunii de la Banca Națională a României către .X. S.A. s-a realizat în 1990 în baza Decretului nr.106/08.02.1990 al Frontului Salvării Naționale, dar care generează cheltuieli cu gestionarea, spațiu, utilități, securitatea valorilor etc., ceea ce în decursul timpului (din 1990 și până în 2012) nu au fost interpretate de niciun organ de inspecție fiscală, ca nefiind justificate și în consecință nedeductibile fiscal.

Contestatara invocă în susținere H.G. nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului .X. și consideră că încadrarea cheltuielilor generate de administrarea și păstrarea colecției .X. din Muzeul .X. , drept cheltuieli nedeductibile fiscal este un abuz al organelor de inspecție fiscală și solicită anularea acestei măsuri.

11. Referitor la nereguli constatate la .X. S.A. – Administrația Centrală

11.1. În ceea ce privește contractele de asigurare facultativă, contestatara susține următoarele:

Referitor la constatarea “ .X. S.A. nu a aplicat recomandările și a contestat Raportul de audit la Președintele Curții de Conturi a României și la Președintele Camerei Deputaților”, .X. S.A. precizează că s-au dispus toate măsurile necesare în vederea recuperării sumelor achitate în temeiul contractelor de asigurare încheiate cu Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. SA și S.C. .X. - .X., respectiv s-a constituit parte civilă în dosarul penal nr. .X./ .X./2009 pentru suma de .X. lei. Prin sentința penală pronunțată în data de 21.X.2012, Tribunalul .X. a admis acțiunea civilă formulată de .X. S.A. obligând inculpații în solidar la plata sumei de .X. lei. Împotriva acestei hotărâri judecătorești părțile au formulat apel și ulterior, recurs. În prezent, dosarul se află pe rolul Înaltei Curți de

Casație și Justiție, cu termen de judecată 07.X.2013. Recomandările Curții de Conturi se refereau la recuperarea de la persoanele vinovate a pagubelor produse de .X. S.A. în urma încheierii unor contracte cu societățile de asigurare-reasigurare.

În ceea ce privește cheltuielile cu asigurări de viață, furt sau asigurarea bunurilor pe timpul transportului, contestatara arată că organele de inspecție fiscală, nelegal, au constatat că acestea au fost încheiate ca o cerință de asigurare a bunurilor pe care societatea le are în gestiune, respectiv valori materiale și bănești, iar în cadrul valorilor bănești se încadrează sumele pentru achitări de drepturi sociale ale populației.

Astfel, referitor la asigurările de viață, încheiate pentru salariații .X. S.A. contestatara susține că acestea au fost necesare pentru protejarea salariaților care intră în contact cu publicul având loc numeroase evenimente. Față de acest aspect .X. S.A. arată că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont argumentele prezentate verbal și a încadrat ca **nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli**, ceea ce conduce la concluzia că, din punct de vedere fiscal, cheltuiala nu mai există, cu toate că pentru aceste polițe calculează și reține ca obligație suplimentară, fond de sănătate atât în sarcina salariaților, cât și a unității, de unde rezultă o dublă sancțiune, respectiv

- impozit pe profit suplimentar, majorări și penalități de întârziere, și fond de sănătate suplimentar cu majorări și penalități de întârziere, fond pe care nu îl poate solicita decât dacă consideră cheltuiala deductibilă la impozitul pe profit, altfel această contribuție nu are bază fiscală de calcul.

11.2. Referitor la contractarea unor servicii juridice .X. S.A. susține că raportat la prevederile Titlului IV - Inspecția Fiscală (Cap.I) - Sfera inspecției fiscale din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală nu poate avea ca obiect oportunitatea și necesitatea achiziției unor servicii, indiferent de obiectul acestora, astfel că verificarea acestor aspecte nu este întemeiată.

De asemenea, susține că potrivit art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu se prevede posibilitatea legală a organului de inspecție fiscală de a se pronunța față de oportunitatea și necesitatea achiziției unor servicii de către contribuabil, textul de lege se referă doar la posibilitatea declarării la organele fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectarea legislației fiscale și contabile, verificarea și stabilirea bazelor de impunere, stabilirea diferențelor de plată și a accesoriilor acestora.

În ceea ce privește constatările privind măsura nr.11, .X. S.A. consideră că sunt nefundamentate din punct de vedere juridic, având în vedere că nu se indică temeiul de drept pentru dispunerea unei asemenea măsuri.

De asemenea, contestatara arată că organele de inspecție fiscală nu individualizează facturile fiscale față de care se solicita reanalizarea pe motiv ca prestațiile nu s-ar regăsi în contracte și/sau nu au fost justificate cu documente.

Totodată, contestatara susține că reținerile organului de inspecție fiscală referitoare la măsura nr.12 privind recuperarea sumei de .X. lei, reprezentând plăți necuvenite efectuate de .X. S.A. în favoarea societății civile de avocați ".X. -

.X." sunt neîntemeiate, motivându-se nejustificat că societatea de avocatură nu ar fi prestat anumite servicii contribuabilului.

Referitor la constatarea potrivit căreia Compania nu ar fi avut nicio obligație în raport cu societatea civilă de avocați ".X. - .X.", contestatara susține că aceste constatări sunt nefundamentate și denotă neefectuarea unei verificări temeinice acestea luând în considerare constatările altor organe de control.

În susținere .X. S.A. invocă prevederile art.51 din Legea nr.137/2002, modificată și completată ulterior, ale art.2 și art.3 din HG nr.728/2005 privind unele măsuri pentru declanșarea procesului de privatizare a Companiei Naționale ".X. " - S.A., Convenția nr. .X./ .X./06.10.2005 încheiată între C.N..X. S.A. și Ministerul .X. , prin care se instituie obligația de plată a .X. pentru serviciile juridice.

11.3. Referitor la cheltuielile cu investigațiile și consultațiilor medicale facturate de Centrul Medical .X. și .X. , contestatara susține că aceste constatări sunt neîntemeiate întrucât organele de inspecție fiscală nu fac dovada concretă a nejustificării de către contribuabil a necesității prestării serviciilor în cauză.

De asemenea, arată că invocarea prevederilor legale fără a reține concret neregula nu conferă dreptul organelor de inspecție fiscală de a statua că, nu există justificare a contractării acestor tipuri de servicii și, pe cale de consecință, aceste cheltuieli cu vaccinările antigripale și antihepatice facturate de .X. nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal.

.X. S.A. susține că punctul de vedere cu privire la justificarea achizitiei serviciilor a fost prezentat de către compartimentul de specialitate (Biroul Prevenire, Protecție și P.S.I.) prin adresa nr. .X./ .X./X..2013, fiind înaintate organelor de inspecție fiscală concluziile și recomandările cu privire la efectuarea vaccinurilor antihepatice prin care s-a învederat că necesitatea efectuării vaccinurilor (antihepatice și antigripale) decurge din referatele interne, precum și din protocoalele încheiate de către contribuabil cu organizația sindicală (F.X.). De asemenea, susține că au fost prezentate și evaluările factorilor de risc cardiovasculari, considerând că toate aceste informații sunt suficiente pentru a justifica necesitatea prestării serviciilor respective, precum și încadrarea acestora în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

Totodată, susține că motivele prezentate în contestație justifică și neregulile constatate în sarcina sucursalelor.

11.4. În ce privește asocierea în participațiune încheiată cu S.C. .X. S.R.L., contestatara susține că, referitor la constatarea conform căreia S.C. .X. S.R.L. nu putea să transmită cheltuielile ajustate de .X. S.A., prin decontul de asociere în participațiune, respectiv cheltuielile cu salariile și contribuțiile aferente salariilor, bilete de odihnă și tratament, tichete premium, tichete masă și deplasare, cheltuieli cu spațiile în care asocierea și-a desfășurat activitatea și anume publicitate, ci numai cheltuielile înregistrate în contabilitatea proprie, este nereală întrucât societatea nu putea să transmită decât cheltuielile proprii, aceasta neavând cunoștință de cheltuielile .X. S.A..

Mai mult, se arată că prin ajustarea/diminuarea cheltuielilor efectuate de .X. S.A. din proprie inițiativă, s-a dorit reflectarea în contabilitatea .X. S.A. numai a obligațiilor ce îi reveneau conform contractului de societate în participațiune, respectiv de suportare numai a 50% din cheltuielile asocierii.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit că decontul de asociere în participațiune se întocmește numai de asociatul ce ține contabilitatea, cu toate că așa cum se prevede în Ordinul nr.1850/2004, «*Decontul pentru operațiuni în participație servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți*», de unde rezultă că se întocmește de toți asociații în vederea transmiterii elementelor ce intră în decontarea dintre aceștia.

Totodată, .X. S.A. susține că în ceea ce privește constatarea “ în perioada 2006-2008, în debitul contului 458 “*Decontări din operații în participație*” în valoare totală de .X. lei (.X. lei+ .X. lei +.X. lei), reprezintă în fapt sume suportate de .X. S.A. în contul SC .X. SRL, care trebuiau recuperate prin facturare de la SC .X. SRL, liderul asocierii conform prevederilor contractuale” contravine prevederilor Codului Fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că între asociații nu se facturează și nu intervine TVA.

Ca urmare, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au aplicat o dublă sancțiune, respectiv:

Au stabilit cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit în suma de .X. lei la care s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Au stabilit venituri suplimentare, neînregistrate la nivelul .X. S.A. în sumă de .X. lei, fapt ce conduce la dubla impunere și denaturează rezultatul financiar al .X. S.A..

De asemenea, .X. S.A. contestă TVA colectată suplimentar în suma de .X. lei, (.X.*19%), susținând că între asociații nu se emit facturi și nu se transmite TVA.

Pe de altă parte, contestatara arată că aceste cheltuieli transmise de .X. S.A. către SC .X. SRL pe bază de decont de asociere în participațiune, conțineau și cheltuielile cu chiriile care au fost estimate în funcție de prețul pieței, spațiile respective fiind proprietate a .X. S.A. pentru care nu a plătit și dedus TVA. Din anexa cu TVA neadmisă la deducere aferentă cheltuielilor efectuate pentru asocierea cu SC .X. SRL, rezultă că organele de inspecție fiscală au diminuat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată cu taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei (.X. *19%) pe care .X. S.A. nu a plătit-o unui tert, și nu a dedus TVA de la buget.

11.5. În ceea ce privește asocierea în participațiune încheiată cu S.C. .X. S.R.L., contestatara susține că suma de .X. lei reprezentând valoarea serviciilor de difuzare de spoturi video, încasată în extrasul de cont .X. din data 31.01.2007 al .X. S.A. (cu OP în valoare de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, în extrasul de cont din 28.02.2007 OP .X. lei, OP .X. lei și OP .X. lei) și în extrasul

din data de 30.03.2007 suma de .X. lei reprezintă "avans pentru servicii conform contract", motiv pentru care s-au emis următoarele facturi:

- nr. .X. din 31.01.2007 în valoare .X. lei;
- nr. .X. din 28.02.2007 în valoare .X. lei;
- nr. .X. din 30.03.2007 în valoare de .X. lei;

La denumirea produselor serviciilor în facturi s-a menționat "*Avans contract de închiriere spațiu publicitar nr. .X./19.01.2007*", conform explicațiilor date în ordinele de plată.

Fiind vorba de închiriere spațiu publicitar, prin utilizarea de sisteme video (aparținând S.C. .X. S.R.L.) și conform contractului de asociere în participațiune nr.X/X/26.07.2006, .X. S.A. a transmis pe baza de decont către asociatul SC .X. SRL suma de .X. lei, reprezentând 80% din veniturile încasate, din care s-a reținut comisionul de administrare și gestionare contract publicitate și fondul de premiere, conform prevederilor art.9 din contractul mai sus menționat, rezultând suma de .X. lei virată către SC .X. SRL.

Suma de .X. lei reprezintă comisionul de administrare și gestionare și a fost facturată cu TVA către SC .X. SRL și contabilizată la veniturile .X. S.A..

Fondul de premiere în sumă de .X. lei a fost înregistrat în contul 462 "Creditori diversi".

Ulterior, în luna octombrie 2010 prin adresele nr. .X./22.X.2010 și nr. .X./22.X.2010, Infopres a solicitat restituirea sumei de .X. lei, motivând că prestația nu a fost executată, fapt pe care nu l-a adus la cunoștința .X. S.A. până la acea dată. Totodată, la data solicitării sumei de .X. lei, respectiv 22.10.2010, suma era prescrisă conform Decretului nr. .X./1958.

Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a sumei de .X. lei, contestatara susține că, inițial a fost înregistrată în contul .X. "Alte venituri din exploatare", iar ulterior, ca urmare a contractului de asociere în participațiune cu SC .X. SRL s-a înființat analitic distinct din necesitatea de a evidenția distinct aceste venituri. Odată cu întocmirea decontului de asociere (la trimestrul I 2007) s-a repartizat către asociatul SC .X. SRL suma de .X. lei, iar diferența, respectiv cota convenită .X. S.A. în sumă de .X. lei s-a înregistrat în venit scutit de T.V.A., urmare asocierii. În aceste condiții contestatara susține că stornările efectuate în evidența contabilă au fost justificate prin natura operațiunilor și înregistrate în mod cronologic și sistematic, având la bază ca document justificativ Decontul de asociere în participațiune nr. .X./23.X.2007.

.X. S.A. susține că a întocmit documentele (facturi decont de asociere în participațiune) și le-a înregistrat în evidența contabilă în mod corect, respectând obligațiile contractuale și reglementările legale în vigoare și solicită anularea măsurilor dispuse.

11.6. Cu privire la cheltuielile efectuate cu cenzorii, contestatara invocă prevederile art.159 și art.160 alin.(12) din Legea privind societățile comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și susține că potrivit prevederilor acesteia societățile comerciale ale caror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau deciziei asociaților/acționarilor, nu vor aplica prevederile art.159 alin.(1) din același act normativ .

Astfel, contestatara susține că prevederile art.160 alin.(12) din Legea privind societățile comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu interzic unei societăți comerciale ale cărei situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar să -și mențină pe mai departe cenzorii, aceasta prevedere legala impunând societății doar obligația de a desemna un auditor financiar și de a organiza auditul intern.

Prin urmare, .X. S.A. consideră că acționarii unei societăți comerciale ale cărei situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau unui act de voință al acționarilor, pot menține pe mai departe cenzorii, care vor funcționa ca și un organism statutar, suplimentar, de control al administrației societății.

Având în vedere că A.G.A. a .X. S.A. a avut în vedere supravegherea Companiei și prin intermediul cenzorilor, a emis în acest sens hotărâri de numire și retribuire a cenzorilor, având în vedere că, auditorii financiari verifică de regulă la sfârșitul anului societatea pe când cenzorii reprezintă un organ de verificare financiară cu caracter permanent, care este invitat la toate ședințele Consiliului de Administrație, luând cunoștință de toate hotărârile cu impact semnificativ ale conducerii Companiei, precum și în timp real, putând astfel să verifice modul de aplicare a acestor decizii/hotărâri.

11.7 În ce privește cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii și protocolului încheiat cu Federația Sindicatelor din.X. și .X., contestatara prezintă în susținere Decizia civila nr..X./30.X.2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosarul nr..X./X/2008, prin care instanța a statuat *"Criteriul economic instituit prin art.14 din Codul de procedură fiscală, care impune ca veniturile și alte beneficii sau valori patrimoniale să fie supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale, își găsește pe deplin aplicabilitatea în cauza de față, în care activitatea producătoare de venituri economice nu este una tipică, fiind prestată de o organizație sindicală prin aportul nemijlocit al membrilor sindicatului.*

Este adevărat că între membrii de sindicat și federația sindicală nu există raporturi juridice similare raporturilor de muncă, încheiate între angajați și angajatori, în cadrul cărora primii se obligă să desfășoare o activitate în schimbul remunerației primite de la angajator.

Dar, ... Înalta Curte constată că, atâta vreme cât autoritatea fiscală a pornit de la premisa că activitatea desfășurată în modalitatea descrisă are un conținut economic efectiv și este producătoare de venituri supuse impozitării, tratamentul fiscal aplicat cheltuielilor efectuate cu tichetele de masă în perioada de referință este profund inechitabil și contrar tuturor principiilor enunțate mai sus.

Contextul factic rezultat din ansamblul probator administrat (înscrisuri și expertiză contabilă) oferă suficiente elemente pentru a se concluziona că distribuirea tichetelor de masă către membrii de sindicat nu a avut numai scopul acordării unui sprijin social, sindical, ci a constituit singura contraprestație oferită de federație în schimbul prestării serviciilor prevăzute în contractul cu.X. SA,

încadrându-se astfel în prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal privind deductibilitatea cheltuielilor."

11.8 În ce privește constatările privind contractele încheiate cu S.X., .X. S.A. susține următoarele:

1. Prin contractul nr.X/X/05.07.2006 a achiziționat servicii de intretinere si reparatii pentru un numar de maxim 700 aparate de aer conditionat .

În anul 2006, serviciile au fost prestate numai pentru aparatele de aer condiționat existente în imobilul din X nr.X, Bl.X, sector X, situația acestora regăsindu-se în anexa 1 la contestație.

De asemenea, contestatara susține că a facturat un număr mai mic de servicii decât au fost efectuate, aspect ce rezultă din **factura nr.X/20.12.2006** în care sunt prevăzute servicii de service pentru X aparate (X aparate din gama X-X BTU și X aparate din gama X – X) din clădirea Administrației Centrale din Splaiul X nr.X. Din formularele de revizie rezultă că, în datele 18 și 19 decembrie 2006, s-a efectuat revizia la X aparate de aer condiționat din clădirea Administrației Centrale din X nr.X, iar în data de 18.12.2006 s-a efectuat service pentru 11 aparate de aer condiționat aparținând Administrației Centrale, dar care, fizic se aflau în imobilul din Calea X. Totalul de aparate pentru care s-a efectuat service este de X bucăți și prezintă ca anexa Formular de Revizie pentru aparatele din X nr.X unde sunt înscrise date referitoare la departamentele unde se află aparatele de aer condiționat, gama din care fac parte aparatele de aer condiționat revizuite și tipul aparatelor revizuite.

Astfel, concluzionează că prestatorul a facturat un număr mai mic de servicii decât au fost efectuate.

În conformitate cu capitolul 4 din Contractul nr.X/X/05.X.2006 în documentele justificative nu trebuia menționate obligatoriu lucrările efectiv prestate, sau dacă echipamentele erau sau nu în perioada de garanție. Din facturile fiscale emise de prestator în anul 2006 pentru Administrația Centrală reiese că în acestea nu sunt inserate piese de schimb sau subansamble înlocuite, așa cum prevedea contractul. Aceasta situație apare întrucât în perioada respectivă nu s-a înlocuit nicio piesă sau subansamblu pentru aparatele de aer condiționat.

Privitor la contractele nr.X/X/11.05.2007 și nr.X/31.01.2008, contestatara susține că:

Referitor la contractul nr.X/X/11.05.2007 care avea ca obiect "efectuarea lucrărilor de intretinere și reparatii a X echipamente de aer condiționat aflate în post garanție", precum și efectuarea lucrărilor de "intretinere a X echipamente de aer condiționat aflate în perioada de garanție" prin caietul de sarcini .X. S.A. a solicitat oferta de preț astfel:

- "tarif de revizie, separat pentru aparatele de aer condiționat cu capacitatea de .X. - .X. BTU și pentru cele cu capacitatea .X. - .X. BTU. Tarifele includ contravaloarea tuturor operațiilor de intretinere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție sau postgaranție, reglaje, manopera, cheltuieli de deplasare la sediile achizitorului, etc..

-reparatiile (remedierea defectiunilor constatate si inlocuirea pieselor defecte) sunt gratuite pentru aparatele aflate in postgarantie.

-tariful nu include contravaloarea pieselor de schimb.

In urma negocierilor cu S.X. dupa desemnarea castigatorului, .X. S.A. a obtinut gratuitatea pieselor defecte inlocuite pe durata contractului de prestari servicii atat la aparatele aflate in postgarantie, cat si pentru cele aflate in garantie, dar care s-au defectat datorita utilizarii necorespunzatoare sau datorita deteriorarilor de genul zgarieturilor, socurilor sau rupturi ale elementelor demontabile sau nedemontabile care nu fac obiectul garantiei. Prin urmare, initial, tariful de X euro, respectiv X Euro constituia tariful de revizie fara piese de schimb. C.X. S.A., prin negocierile avute, a redus cheltuielile de intretinere si reparatii aparate de aer conditionat.

Contestatară susține că prin contractele nr.X/X/11.05.2007 si nr.X/X/31.01.2008 s-a efectuat intretinere aparate de aer conditionat pentru aparatele aflate in garantie si anume:

-verificarea functionalitatii aparatelor si garantarea acesteia inclusiv in cazul variatiilor tensiunii rețelei de alimentare a aparatelor;

- curatarea filtrelor, aparatelor exterioare;

- curatarea (degresarea) vaporizatorului, condensatorului;

- verificarea termosondelor, capacitatii de incalzire-racire, temperaturii pe condensator si vaporizator, tuturor parametrilor functionali conform specificatiei fabricantului;

-verificarea presiunii freonului si suplimentarea acestuia in cazul pierderilor;

- masurarea eficientei energetice a aparatului.

.X. S.A. precizeaza că garantia aparatelor suporta in totalitate contravaloarea manoperei si a pieselor de schimb, numai in vederea inlaturarii defectelor de fabricatie. Operatiunile care se efectueaza prin contractele de intretinere sunt operatiuni care nu inlatura defectele de fabricatie (acestea realizandu-se pe garantie) ci mentin aparatele pentru a avea utilitate maxima.

Totodată, arată că intretinerea aparatelor de aer conditionat este necesara deoarece sunt utilizate in mod intens in subunitatile .X. necesitand astfel foarte des schimbarea (curatarea) filtrelor, suplimentarea de freon etc. pentru a asigura astfel un microclimat sanatos pentru o buna functionare a activitatii .X.. De exemplu: In cazul centrelor de tranzit aparatele de aer conditionat functioneaza 24h din 24h activitate continua si pe temperaturi calde (iarna) si pe temperaturi reci (vara) avand astfel o uzura foarte ridicata, necesitand foarte des operatiuni de curatare filtre si suplimentare de freon - operatiuni care nu se realizeaza pe garantie.

De asemenea, contestatară arată că în unele oficii .X., in sala public, exista cate un aparat de .X.BTU, acesta fiind suprasolicitat, (suprafata salii public este destul de mare, usile oficiului se deschid frecvent) ducand astfel la o utilizare in conditii necorespunzatoare - garantia acestor aparate nemaifiind aplicabila, precum și faptul că exista oficii unde rețeaua electrica este deficitara ducand astfel la dese defectiuni ale aparatelor in garantie- in acest caz se pierde garantia.

Asa cum este prevazut si in cele doua contracte "Lucrarile de intretinere care vor fi executate asupra echipamentelor de aer conditionat aflate in perioada

de garantie nu vor afecta conditiile de acordare a garantiei impuse de catre furnizorul acestora. In caz contrar, daca din vina prestatorului se pierde garantia, acesta va prelua automat, fara niciun fel de obligatii pecuniare din partea achizitorului, toate indatoririle furnizorului privind garantia".

Prin urmare, contestatara susține că prevederile contractelor de achizitii nr.X/X/ 22.08.2005 si nr.X/14.07.2006 nu sunt in contradictie cu contractele de intretinere si reparatii.

.X. S.A. arată că organele de inspecție fiscală se preveleaza de faptul ca in contract este precizata exprimarea de "proces verbal de revizie", iar la facturi sunt atasate "formulare de revizie" aspect ce nu reflecta faptul ca serviciile de intretinere pentru aparatele de aer conditionat nu au fost prestate si ca aceste "formulare de revizie" nu sunt documente justificative reale, atat timp cat acestea au fost semnate de ambele parti contractuale întrucât, atat contractul nr.X/X/11.05.2007, cat si contractul nr.X/X/31.01.2008 au ca anexa model pentru procesul verbal de revizie/reparatie, respectiv "Formular de revizie/reparatie". Prin urmare in conformitate cu prevederile contractelor "proces verbal de revizie/reparatie" = "formular de revizie/reparatie".

In privinta contractului nr.X/X/19.03.2008 contestatara susține că necesitatea achizitiei serviciilor de identificare si stabilire a gradului de uzura a unui numar maxim de X echipamente de aer conditionat, dupa locatie, tip, serie, putere frigorifica, precum si stabilirea gradului de uzura a acestora a fost determinata si aprobata de conducerea .X. S.A. prin Referatul de achizitie si prin semnarea contractului nr.X/X/19.03.2008, organism care stabileste necesitatea achizitiei de produse/servicii.

.X. S.A. susține că motivele prezentate sunt aplicabile si succursalelor, motiv pentru care solicită reanalizarea speței din decizia de impunere contestată.

11.9. În ce privește constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la lucrările executate la sediul .X. S.A. din Bd. X nr.X, sector X în baza contractului încheiat cu SC X SA, contestatara arată că au fost solicitate documente referitoare la lucrările ce urmau a fi suplimentate și alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției fiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală originalele actelor aferente Devizelor de lucrări ce au stat la baza întocmirii Actului Adițional nr.X/2006. Deoarece Actul Adițional nr.X aflat in posesia Serviciului Investiții este o copie fără număr de înregistrare din partea .X. S.A. a procedat la identificarea în arhivele Companiei a registrului de intrări/ieșiri documente, din care a extras numărul actului, respectiv X/X/11.10.2006, pe care îl prezintă anexat în copie după fila din registrul de numere.

Astfel, contestatara susține că a fost prezentat Devizul Ofertă inițial (in original) depus de către executant în data de 02.10.2006, verificat de către consultant, ce a stat la baza Negocierii ofertei finale aferente Actului Aditiional nr.X/2006.

Totodată, susține că a fost prezentat Devizul Ofertă (în original) rezultat ca urmare a Negocierii dintre părți din data de 04.10.2006 și Procesul Verbal de Negociere nr.X/X/04.10.2006. Precizează și faptul că dosarul cuprinzând oferta negociată cu executantul, certificată de consultant, transmisă la .X. S.A. cu

adresa nr.X/05.10.2006, constituie anexă la Actul Adicional nr.X, iar dosarul cuprinzând această ofertă negociată a fost prezentată în original comisiei de inspecție, reprezentând atât lucrările la care se renunță cât și cele suplimentare.

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

De asemenea, arată că toate lucrările contractate, atât prin contractul de bază cât și prin actele adiționale au fost executate, verificate, certificate de către consultantul de specialitate și plătite numai în baza acestor certificări, iar prin recepția lucrărilor a fost confirmată execuția acestora. Valoarea lucrărilor executate a fost declarată în fața organelor abilitate în materie, fiind achitate toate taxele legale aferente (ISC, Primarie, etc).

.X. S.A. arată că din cadrul comisiei de recepție au făcut parte și reprezentanții Inspectoratului .X. și cei ai Primăriei Sector X, reprezentanți ce au vizat spre neschimbare, atât planurile aferente lucrării, cât și procesul verbal de recepție.

De asemenea, precizează că, începând cu luna X 2009, personalul Departamentului Investiții a fost divizat și a suferit schimbări organizatorice și de conducere. Toate documentele aferente obiectivului în cauză au rămas în posesia personalului funcțional în sediul .X. S.A.. În perioada 2009-2012, fostul Departament Investiții a fost supus unor mutări succesive în imobil, ocazie cu care, parte din documente nu se mai găsesc în posesia Serviciului Investiții.

Astfel, contestatara susține că toate documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală demonstrează execuția și plata lucrărilor în integralitatea lor.

Arată și faptul că valoarea de realizare a obiectivului a fost declarată la Directia X, sumă ce a fost solicitată și verificată de reprezentantul ce a fost nominalizat de Primaria X pentru a participa la recepție la terminarea lucrărilor. Astfel, din anul 2007 până în prezent, s-a plătit impozit pe clădire pentru această valoare declarată. Pentru valoarea de execuție a obiectivului s-a achitat taxa AC în valoare de 1%, precum și taxa ISC de 0,1%, respectiv 0,7%, din valoarea lucrărilor autorizate și executate în sumă totală de X lei.

11.10 În ce privește cheltuielile efectuate în baza contractului de transport aerian nr.X/X/08.09.2008 încheiat cu S.C. X S.A., contestatara susține următoarele:

Prin Decizia .X. nr. .X./08.X.2004, .X. S.A. a fost desemnată, pentru o perioadă de 5 ani, ca furnizor de serviciu universal în domeniul serviciilor e, în care sunt stipulate drepturile și obligațiile acesteia. Printre obligații se numără și obligația de a asigura livrarea la destinatari a trimiterilor de corespondență interne și intracomunitare în greutate de până la 2 kg din cea mai rapidă categorie standard, cu respectarea următoarelor obiective de calitate:

Trimiteri interne:

- 85% din numărul total al acestor trimiteri poștale vor fi livrate în cel mult o zi lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+1;
- 97% din numărul total al acestor trimiteri poștale vor fi livrate în cel mult două zile lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+2.

Trimiteri intracomunitare:

- 85% din numărul total al acestor trimiteri e vor fi livrate în cel mult 3 zile lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+3;
- 97% din numărul total al acestor trimiteri poștale vor fi livrate în cel mult 5 zile lucrătoare de la data depunerii la punctele de acces - Z+5.

În conformitate cu Hotărârea Consiliului de Administrație - .X. S.A. nr.X/23.X.2006 și Decizia Directorului General nr.X/30.X.2006 s-au demarat acțiunile de elaborare a unui concept al planului de îndrumare utilizând transportul aerian, astfel încât să se asigure norma de distribuire Z+1 la nivel național și Z+3 la nivel intraeuropean în ambele sensuri.

Prin adresa nr.X/X/16.06.2006 s-a intervenit la .X. în vederea acordării unei derogări de la aplicarea Deciziei nr.X/2005 pentru anul 2006, ținând cont de faptul că la acea dată Compania nu dispunea de o rețea de îndrumare a trimerilor .X. de corespondență prioritară care să asigure timpi de circulație Z+1 la nivel național.

Răspunsul primit din partea .X. cu adresa nr.X/X/26.07.2006 a fost în sensul că *"orice derogare acordată .X. ar constitui încălcări ale angajamentelor asumate de România față de Comisia Europeană cu privire la calendarul de implementare a obligațiilor impuse furnizorului de serviciu universal"*, precum și *"daca .X. nu va acționa în mod ferm în exercitarea rolului său de garant al concurenței și al intereselor utilizatorilor pe piața de servicii poștale din România, declanșarea de către Comisia Europeană a procedurilor de sancționare (infringement) împotriva statului român după data de 1 ianuarie 2007 nu va putea fi evitată"*.

De asemenea, contestatara invocă Strategia de Restructurare a .X. S.A., elaborată de firma de consultanță X, ce a fost aprobată prin Hotărârea de Guvern nr.X/18.09.2008.

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

Urmarea procedurii de licitație deschisă, S.C. .X. S.A. a fost declarată câștigătoare, fiind încheiat ulterior contractul de transport aerian și handling, prin constituirea unei Platforme de schimb aerian pe Aeroportul ".X. " .X. - .X. înregistrat sub nr.X/X/08.09.2008.

Totodată, contestatara susține că a informat Compania X, colaborator de tradiție al .X. S.A., însă demersurile au rămas fără răspuns.

Referitor la asimilarea costului platformei de schimb aerian cu costul transportului expedițiilor .X. pe cale aeriană prin avioanele de linie (X, X, X, X

etc.), contestatara susține că acestea nu pot fi asociate datorită următoarelor considerente:

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

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

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

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

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

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

Ca urmare, contestatara susține că cele constatate sunt în totală contradicție cu scopul urmărit de către .X. S.A. prin constituirea unei platforme de schimb aerian pe Aeroportul .X. „.X. " .X. - .X. , unde operau avioane special destinate transportului de expediții poștale interne și .X. din categoria PRIORITAR.

11.11. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu S.C..X. S.A. .X., contestatara susține că sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală privind aceste cheltuieli având în vedere că a formulat o cerere de înscriere la masa credala a debitoarei S.C..X. S.A. .X., care a intrat în procedura insolvenței, conform Legii nr.85/2006, fiind constituit dosarul civil nr.X/X/2007, ce se afla pe rolul Tribunalului .X., cu termen de judecata la data de 26.06.2013.

Față de cele prezentate .X. S.A. solicită stabilirea de obligații suplimentare numai pe perioada anului 2008 și diminuarea perioadei de calculare a penalităților de întârziere cu perioada în care a fost suspendată inspecția fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr.X/29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/29.X.2013, astfel:

Perioada verificată: 01.07.2003 – 31.12.2008.

În perioada verificată, respectiv iulie 2003 – decembrie 2008, .X. S.A. a avut următoarele subunități de tip sucursale:

1. Direcția .X.;
2. Direcția .X.;
3. Direcția .X. ;
4. Direcția ;
5. Direcția .X.;
6. Direcția .X.;
7. Direcția .X.;
8. Direcția .X.;
9. Direcția .X.;
10. Direcția .X.;
11. Direcția .X.
12. Direcția .X.;
13. Casa .X.;
14. Muzeul .X. .X.;
15. Fabrica .X. .X..

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

În vederea efectuării inspecției fiscale generale la .X. S.A. au fost analizate implicațiile fiscale ale constatărilor din procesele verbale încheiate la subunități de tip sucursale, inclusiv constatările de la nivelul Centralei, fiind centralizate și fundamentate diferențele suplimentare stabilite de organele fiscale pentru impozitele sau taxele care se raportează la organul fiscal teritorial, pentru toată activitatea persoanei juridice.

În baza tematicii de control, a adreselor transmise de către Direcția generală .X. – Activitatea de inspecție fiscală către D.G.F.P. județene, s-a efectuat **controlul la sucursalele C.X. S.A.**, rezultatele controalelor fiind consemnate în procese verbale de control, astfel:

La DIRECȚIA .X. controlul asupra perioadei 01.07.2003 – 31.12.2008 a fost efectuat de A.N.A.F.- D.X. – Activitatea .X., care a întocmit la nivelul sucursalei Procesul verbal de control nr..X./20.X.2011, fiind stabilite următoarele constatări:

Cu privire la impozitul pe profit

În conformitate cu prevederile art.9 alin.(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat:

- **cheltuielile în sumă totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiriile** înregistrate de Direcția .X. în perioada 01.07.2003-31.12.2008, fără a avea la bază documentele justificative potrivit legii, **sunt nedeductibile fiscal**;

- se vor impozita corespunzător în trim.IV al anului 2004, **veniturile în suma de .X. lei reprezentând rezerva din reevaluare** aferentă clădirilor retrocedate în care funcționau Oficiile .X. și .X., aflate în gestiunea Sucursalei .X. ;

- **pentru facturile fiscale emise de .X.**, reprezentând prestații service aparate de aer condiționat, sucursala nu a prezentat procese verbale de recepție/reparație prin care să probeze recepția calitativă a lucrării. În concluzie, sucursala a înregistrat în anii 2006, 2007 și 2008, cheltuieli cu service, fără a avea la bază documente justificative prin care să facă dovada efectuării operațiunilor și intrării în gestiune.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că **cheltuielile cu prestațiile facturate de .X. în sumă de .X. lei**, înregistrate de Direcția .X., nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei cu vaccinările antigripale facturate de .X., precum și cheltuielile cu prestațiile facturate de Centrul de Diagnostic Clinic .X. în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA nu s-a admis la deducere, în anul 2006, taxa pe valoarea adăugată achitată de Sucursală către .X., în sumă de .X. lei pentru prestări de servicii facturate, fără a avea la bază documente justificative, precum și TVA în sumă de .X. lei reprezentând taxa aferentă chiriei facturată de .X. în anul 2005 pentru care nu s-au prezentat notificări în conformitate cu art.141 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu punctul 38 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La DIRECTIA .X., controlul asupra perioadei 01.07.2003 – 31.12.2008 fost efectuat de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. – Administrația Finanțelor Publice .X. – care a întocmit la nivelul sucursalei următoarele procese verbale de control:

1. procesul verbal nr..X./29.X.2008 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la TVA

- nu a fost admisă la deducere TVA în suma de .X. lei aferenta uniformelor în perioada 2005-2007 în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- nu au fost respectate prevederile art.160 alin.(2) litera c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind măsurile de simplificare, sucursala neaplicând aceste măsuri pentru lucrările de construcție montaj aferente facturii nr..X./27.X.2007, înscriind TVA numai în jurnalul de cumpărări fără a înregistra TVA și în jurnalul de vânzări fapt ce a condus la diminuarea TVA colectată cu suma de .X. lei.

2. procesul verbal nr. .X./07.X.2012 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- suma de .X. lei a fost inclusă eronat în rulajul contului 7812 „Venituri

din provizioane” venituri raportate de D.X. ca neimpozabile, iar prin acest fapt s-au incalcat prevederile art.19 alin.(1) și art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrucat suma mentionata trebuia incadrata la venituri impozabile;

-suma de .X. lei aferenta cheltuielii cu service-ul efectuat in perioada de garantie, in cadrul contractului cu SC .X. SRL, a fost considerata nedeductibila fiscal in baza art.21 alin.(4) lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si in baza pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibila cheltuiuala, in cadrul contractului cu SC .X. SRL, cu identificarea si stabilirea gradului de uzura efectuata pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garantie in suma de .X. lei in baza art.21 alin.(4) lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si in baza pct.48 din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- D.X. a inclus în cheltuieli de exploatare-deductibile contravaloarea prestatiilor efectuate de SC .X. SRL in suma totala de .X. lei.

Cu privire la TVA

- pentru TVA aferentă facturilor emise in cadrul contractului cu SC .X. SRL, reprezentand „service AC” si servicii de „identificare si stabilire grad uzura echipament de aer conditionat” in valoare totala de .X. lei nu s-a acordat dreptul de deducere, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferenta acestor facturi de prestari servicii, pentru care serviciile nu au fost prestate;

- s-a stabilit TVA neadmisa la deducere în suma totala de .X. lei, aferentă prestarilor de servicii considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, in cadrul contractului cu SC .X. SRL în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La DIRECTIA .X., controlul asupra perioadei 01.07.2003 – 31.12.2008 a fost efectuat de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X – Administrația Finanțelor Publice .X, care a întocmit la nivelul sucursalei următoarele procese verbale:

1.) procesul verbal nr..X./30.06.2009 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit s-a constatat că au fost inregistrate in conturi de cheltuieli, **lucrari de reparatii capitale si modernizari in valoare totala de .X. lei**, efectuate la mijloace fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare, care au ca scop imbunatatirea parametrilor tehnici initiali, fiind incalcate prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994, republicata, HG nr.909/1997 cap.I pct.7 lit.d), art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat majorarea eronată a valorii provizioanelor deductibile cu suma de .X. lei; în anul 2003 au fost acordate premii din fondul de participare la profit in valoare de .X. lei, fiind diminuat profitul impozabil această

suma, au fost înregistrate cheltuieli din documente care nu aparțin D.X. în valoare totală de .X. lei; în luna noiembrie 2006 au fost înregistrate cheltuieli cu materiale care au fost degradate, neimputabile, care ulterior au fost distruse și pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare în sumă de .X. lei, precum și cheltuieli reprezentând contravaloarea unor servicii înscrise în documente emise în alte perioade decât cele în care au fost înregistrate.

Cu privire la TVA s-a constatat că pentru cheltuielile nedeductibile cu uniforme aprobionate direct de D.X. și date în consum în anul 2007, nu a fost înregistrat și TVA nedeductibilă în cuantum de .X. lei, conform prevederilor art.128 alin.(4) și art.137 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că, în anul 2007, sucursala a înregistrat în jurnalele de cumpărări TVA deductibilă din documente fiscale cu o dată ulterioară datei înregistrării în jurnal, a înregistrat TVA deductibilă din documente ce nu aparțin sucursalei, în valoare de .X. lei și a înregistrat TVA deductibilă aferentă garanțiilor de bună execuție la data facturilor.

2. procesul verbal nr..X./24.11.2010 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscale în suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloare uniforme, care nu sunt aferente veniturilor impozabile, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la TVA, s-a constatat că pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu uniforme aprobionate direct de către D.X. și date în consum propriu în anul 2008, la care sucursala nu a dedus TVA în cuantum de .X. lei, conform prevederilor art.128 alin.(4) și art. 137 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată.

La DIRECTIA .X., controlul asupra perioadei 01.07.2003 – 31.12.2008 a fost efectuat de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., care a întocmit la nivelul sucursalei următoarele procese verbale de control:

1. procesul verbal nr..X./14.11.2008, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, nu s-au acceptat la deducere cheltuieli cu pierderi din creanțe neîncasate în sumă de .X. lei în anul 2005, nedeductibile din punct de vedere fiscal conform art. 21 pct (4) lit.o din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, nu s-au acceptat la deducere cheltuieli în sumă de .X. lei pentru care nu s-au prezentat documente justificative, cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând pierderi de bunuri pe durata transportului, degradări de stocuri, respectiv de mărfuri și materiale, cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând valoarea rămasă din momentul retrocedării, care este alcătuită din valoarea rămasă istorică și valoarea cu care au fost reevaluate activele și cheltuieli în sumă de .X. lei care depășesc limitele prevăzute de art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la TVA, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferenta veniturilor din trimeri .X. cu confirmare primire, recomandate cu AR, abonament prioripost, corespondente trimise in regim prioripost, corespondenta raspuns (CR), abonament la CR, operatiuni inscrise in facturile emise catre ANAF, Parchetul National Anticoruptie, ORC .X. și aplicarea eronată a taxării inverse pentru lucrari instalatii incalzire, contravaloare centrala termica, montare centrala, materiale instalații încălzire etc. și TVA colectată eronat, în sumă de .X. lei, pentru servicii .X. universale, operatiuni scutite fara drept de deducere (scrisori simple, francare TP, taxe mandate interne si internationale, mandate on-line, efecte .X., recomandate taloane pensii, scrisori recomandate etc) comisioane percepute pentru facturile de utilitati incasate (cablu TV, energie electrica, gaz metan).

2. Procesul verbal nr. X/08.X.2011, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, nu s-au acceptat la deducere cheltuieli cu servicii medicale prestate de .X. sau Centrul de Diagnostic Clinic .X. în suma de X lei, cheltuieli cu serviciile de pază și protecție în sumă de X lei și cheltuieli cu serviciile efectuate de SC .X. în sumă de X lei.

Cu privire la TVA, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei având în vedere că sucursala nu a prezentat notificari pentru inchiriere sau notificări prin care societatile au optat pentru taxare la o data ulterioara facturarii, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor de pază și protecție.

La DIRECTIA .X., controlul a fost efectuat de A.N.A.F.- D.G.F.P. X - Administrația Finanțelor Publice .X., care a întocmit la nivelul sucursalei următoarele procese verbale de control:

1. Procesul verbal .X./29.X.2008, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit:

- provizioanele în valoare de .X. lei constituite în anul 2004, în sumă de .X. lei constituite în anul 2005, în sumă de .X. lei constituite în anul 2006 și în sumă de .X. lei constituite în anul 2007 nu îndeplineau condițiile pentru a fi deductibile, iar sucursala nu a respectat limita procentuală prevăzută de art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constituindu-și aceste provizioane la un nivel de 100% din valoarea creantelor asupra clienților, acestea fiind anulate prin inregistrarea pe venituri în anul 2005, 2006, 2007, respectiv anul 2008. Din verificarea realizată la .X. S.A. s-a constatat că suma de .X. lei aferentă anului 2005 a fost deja recunoscută ca și cheltuială nedeductibilă la nivel de sucursală.

- pe parcursul anului 2004 si 2005 societatea a inregistrat in mod eronat direct pe cheltuieli, in contul 628 suma de .X. lei reprezentând lucrari de investitii si modernizari la Oficiul .X., fiind încălcate prevederile pct.4.32 din OMF nr.306/2002 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

-sucursala nu a putut prezenta organelor de control documente justificative intocmite pentru operatiunea de schimb imobiliar cu SC .X. SRL, in luna septembrie 2003, neemitand factura de transfer a dreptului de proprietate

incalcand prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare astfel că s-a stabilit venit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei.

Cu privire la TVA, s-a constatat că în anul 2003 nu s-a colectat TVA în suma de .X. lei, aferentă unei baze de impozitare în sumă de .X. lei din contractul de schimb imobiliar incheiat între .X. și SC .X. SRL, în luna septembrie 2003 nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru facturile primite de la societățile .X., .X., .X., .X. și .X., precum și TVA suplimentară în valoare de .X. lei ca urmare a aplicării eronate a măsurilor de simplificare.

2. Prin procesul verbal nr. .X./05.X.2011 s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, nu s-au acceptat la deducere:

- cheltuieli în suma de .X. lei reprezentând ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți deduse la constituire în decembrie 2007, însă la anularea acestora în luna decembrie 2008 nu au fost incluse în veniturile impozabile, nefiind respectate prevederile art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de .X. lei inclusă eronat în rulajul contului 7812 „Venituri din provizioane” raportate eronat de .X. ca venituri neimpozabile. Această sumă reprezintă în fapt înregistrare eronată a primelor „Participare la profit”;

- suma de .X. lei reprezentând valoare rămasă neamortizată a mijlocului fix;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii la aparate de aer condiționat facturate de .X.;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii de „identificare și stabilire a gradului de uzură echipamente aer condiționat” contractate de la furnizorul .X.;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, rezultate din depășirea limitei legale de constituire a provizioanelor pentru creanțe asupra clienților, încălcând prevederile art.22 alin.(1) lit.c), pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. pentru servicii de „identificare grad de uzură aer condiționat” .

La DIRECTIA .X., controlul asupra perioadei 01.07.2003 – 31.12.2008 fost efectuat de A.N.A.F.- D.G.F.P. .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., care a întocmit la nivelul sucursalei următoarele procese verbale de control:

1. procesul verbal nr. .X./31.X.2009, prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal **pe anul 2005** în cuantum de .X. lei, **mai mult cu suma de .X. lei** față de cheltuielile nedeductibile stabilite de sucursală în suma de .X. lei, astfel:

- suma de .X. lei reprezentând provizioane privind deprecierea creanțelor clienți, cheltuieli neacceptate la deducere deoarece sucursala nu a respectat prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, privind perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei, respectiv cota de deductibilitate de 25% din valoarea creantelor asupra clientilor;

-suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor, cheltuieli neacceptate la deducere deoarece nu se regasesc in prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca sucursala a reluat in totalitate la 31.X.2006 provizioanele constituite la 31.X.2005, suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor stabilite ca nedeductibile la control ca urmare aplicarii prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, reprezinta venituri neimpozabile la calcul profitului determinat la nivelul .X. SA.

Pe anul 2006 s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in cuantum de .X. lei, **mai mult cu suma de .X. lei** fata de cheltuielile nedeductibile stabilite de sucursală in suma de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- suma de .X. lei reprezentand provizioane pentru care nu s-au respectat prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei, respectiv cota de deductibilitate de 30% din valoarea creantelor asupra clientilor;

-suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor, cheltuieli neacceptate la deducere deoarece nu se regasesc in prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca sucursala a reluat in totalitate la 31.12.2006 provizioanele constituite la 31.12.2005, suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor stabilite ca nedeductibile la control ca urmare aplicarii prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, reprezinta venituri neimpozabile la calcul profitului determinat la nivelul .X. SA.

De asemenea, pe anul 2007, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, mai mult cu suma de .X. lei fata de cheltuielile nedeductibile stabilite de sucursală in suma .X. lei, reprezentand provizioane privind deprecierea creantelor clienti care nu au respectat prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei și cota de deductibilitate de 30% din valoarea creantelor asupra clientilor, precum și cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor neacceptate la deducere ca urmare a faptului că nu se regasesc in prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) procesul verbal nr. .X./31.X.2012 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de .X. lei privind provizioanele pentru litigii, in suma de .X. lei reprezentand provizioane pentru deprecieri create client .X., in suma de .X. lei și în sumă de .X. lei reprezentand imobil ,, .X." , in suma de .X. lei reprezentand

cheltuieli transport, cazare si asistenta medicala aferenta unei competitii sportive, in suma de .X. lei privind serviciile medicale inregistrate in baza contractului nr. .X./ .X./10.12.2007 si nr. .X./ .X./31.03.2008 fara justificarea incadrarii serviciilor in categoria cheltuielilor pentru protectia muncii sau pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale, in suma de .X. lei cu prestări de servicii .X., în sumă de .X. lei cu identificarea si stabilirea gradului de uzura efectuat pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garantie, in suma de .X. lei cu convorbirile telefonice imputate personalului pentru intervalul cuprins intre momentul inregistrarii cheltuielii (trim I 2008) si pana la momentul stornarii acestora (trim IV 2008) și, in suma de .X. lei aferente cheltuielilor cu provizioane deductibile fiscal in anul 2007.

Cu privire la TVA, nu a fost admisa la deducere TVA in valoare totala de .X. lei aferenta facturilor nr. .X./19.X.2008 si nr. .X./ 25.X.2008, s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei intre momentul exercitarii eronate a dreptului de deducere (februarie, martie si octombrie 2008) pentru sumele retinute din veniturile salariatilor cu caracter de imputatii si stornarea inregistrarii din luna decembrie 2008, s-a stabilit TVA suplimentară in suma de .X. lei intre momentul stornarii eronate (noiembrie 2007) si momentul reglarii operatiunii (martie 2008), s-a stabilit TVA colectata in suma de .X. lei aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal reprezentand achizitii de echipament de lucru, cheltuieli cu apa minerala si cheltuieli de protocol, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA dedusa in valoare de .X. lei aferenta cheltuielilor cu service-ul efectuat in perioada de garantie, nu s-a acordat drept de deducere nici pentru TVA dedusa in valoare de .X. lei aferenta cheltuielilor nedeductibile cu service-ul efectuat in perioada de garantie și s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată, suplimentara de plata in suma de .X. lei aferenta operatiunii de incasare a contravalorii prestarii de servicii.

Pentru celelalte sucursale regionale au fost încheiate următoarele acte de control:

La DIRECTIA .X. s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit :

- cheltuielile în suma de **.X. lei** (.X. lei – .X. lei din luna ianuarie 2009), aferenta contractului nr.X/X/14.08.2008, încheiat cu SC .X. SRL nu au fost acceptate la deducere având în vedere că nu se poate stabili o echivalență între suprafața facturată și cea aferentă lucrărilor efectuate;

- înregistrarea unor venituri în altă perioadă decât cea la care se referă, a condus la diminuarea veniturilor impozabile, respectiv .X. lei venituri înregistrate în decembrie 2008 în loc de ianuarie 2008 și suma de 1.X. lei înregistrată în octombrie 2008 în loc de august 2008.

Cu privire la TVA

- TVA neacceptată la deducere în sumă de .X. lei aferentă chiriilor fără opțiune de notificare, în conformitate cu art.141 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- TVA neacceptată la deducere în sumă de .X. lei dedusă eronat aferentă cheltuielii cu combustibilul ;

- TVA neacceptată la deducere în sumă de .X. lei aferentă unor facturi

completate eronat, încălcându-se prevederile art.155 alin.(5) și art.146, alin (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- TVA aferenta contractului nr.X/X/14.X.2008, încheiat cu SC .X. SRL, neacceptată la deducere în sumă de .X. lei, pe considerentul că aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

La DIRECTIA .X. a fost încheiat procesul verbal nr. X/28.01.2009 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, s-a constatat că s-au efectuat lucrari asupra mijloacelor fixe fără a se respecta prevederile pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată prin OG nr.54/1997, art.11 alin.(1) Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.21 alin.(3) lit.i) și art.24 alin.(1), alin.(3) lit.a) și d) și alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- iulie-decembrie 2003, reparatii curente în suma de .X. lei și reparații capitale în sumă de .X. lei;

- anul 2004, reparații curente integral efectuate de terti in cuantum de .X. lei și reparații capitale în cuantum de .X. lei executate de terți;

- anul 2005, reparații curente in suma totala de .X. lei și reparații capitale în cuantum de .X. lei efectuate de catre terti;

- anul 2006 reparatii curente in suma totala de .X. lei;

-anul 2007, reparatii curente in suma totala de .X. lei si reparatii capitale in suma totala de .X. lei lucrari executate de terti;

Organele de inspecție fiscală au încadrat aceste lucrări ca intrând în categoria modernizărilor care majoreaza valoarea mijlocului fix și se recupereaza pe calea amortizării;

- cheltuieli nedeductibile cu reparațiile la imobile retrocedate, in suma de .X. lei care reprezintă modernizări ce nu au fost incluse in valoarea mijlocului fix.

La DIRECTIA .X. au fost încheiate:

-procesul verbal de control nr. X/02.X.2008;

-procesul verbal X/3.X.2010.

La DIRECTIA .X. au fost încheiate:

1. **procesul verbal nr. .X./09.X.2009** prin care s-a constatat TVA colectata în sumă de .X. lei aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal prezentand achizitii echipament de lucru, cheltuieli cu apa minerala si cheltuieli de protocol.

2. **procesul verbal nr. .X./05.X.2013** prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

- au fost stabilite ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei privind provizioanele pentru litigii;

- din suma totala de .X. lei constituita de societate ca provizion pentru deprecierea activelor circulante, suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibilă fiscal. Din verificarea fișelor de cont 681 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere*„ s-a constatat că aceste sume au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal la momentul constituirii;

- provizionul constituit de direcția regională in anul 2008, in cuantum de .X. lei, pentru deprecierea imobilizarilor a fost considerat ca nedeductibil fiscal. Din verificarea fișelor de cont 681 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere*„ s-a constatat că aceste sume au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal la momentul constituirii.

- cheltuieli nedeductibile in suma totala de .X. lei privind serviciile medicale inregistrate in baza contractelor incheiate cu SC .X. si SC .X. SRL fara justificarea incadrarii serviciilor in categoria cheltuielilor pentru protectia muncii;

- cheltuiala cu service-ul efectuat de .X. în perioada de garanție, nedeductibilă, în sumă de .X. lei;

- cheltuiala cu identificarea si stabilirea gradului de uzura pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garanție în sumă de .X. lei;

- cheltuiala nedeductibilă în sumă de .X. lei cu prestările de servicii executate de SC .X. SRL.

Cu privire la TVA

- nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in valoare de .X. lei, aferenta cheltuielilor nedeductibile cu service-ul prestat de .X. efectuat in perioada de garantie;

- nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in valoarea de .X. lei aferenta cheltuielilor cu service-ul efectuat de .X. in prevederilor art. 145 alin (2) lit a) din Legea nr.571/2003;

- TVA neacceptată la deducere, aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei pentru care nu s-a justificat prestarea.

La Sucursala FABRICA .X. controlul asupra perioadei 01.07.2003 – 31.12.2008 a fost efectuat de A.N.A.F.- D.X. – Activitatea .X., care a întocmit procesul verbal nr. .X./04..2013.

Cu privire la impozitul pe profit, s-a constatat că:

- sucursala nu a înregistrat venituri din producția obținută în sumă de .X. lei, nerespectându-se prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare;

- contravaloarea materialelor și lucrărilor de construcții destinate realizării lucrărilor de investiții la obiective, în sumă de .X. lei a fost evidențiată în mod eronat în contul de cheltuieli directe 611.2 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în loc de contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, nerespectându-se prevederile art.21 alin.3 lit.i coroborat cu art. 24 alin.(1) și (3) lit. a) și d) și alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- imobilul denumit “Obiectul 2” a fost transferat în baza Protocolului nr.X/X din data de 30.04.2004 la S.C. .X. S.A. la valoarea de inventar, fără ca aceasta să includă valoarea consolidărilor și modernizărilor efectuate de către S.C. .X. S.R.L.. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibilă

din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit valoarea acestor lucrări neinclusă în valoarea imobilului predat prin protocol altei societăți comerciale, valoare calculată în sumă de .X. lei întrucât cheltuielile cu modernizarea clădirii nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum este prevăzut în art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- plata lucrărilor suplimentare în sumă de .X. lei efectuate la Obiectele 1, 4, 6, 9, 10, 12, 14 reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, întrucât sucursala nu poate face dovada prestării unor servicii suplimentare față de contractul inițial, așa cum este prevăzut în art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit (pentru perioada iulie – decembrie 2003) și în baza art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada ianuarie – martie 2004);

- pentru facturile fiscale emise de .X., reprezentând prestații service aparate de aer condiționat, sucursala nu a prezentat procese verbale de recepție/reparație prin care să probeze recepția calitativă a lucrării. Astfel, a înregistrat în anii 2006, 2007 și 2008, cheltuieli cu service facturate de .X., pe care le-a transmis către Companie ca fiind deductibile fiscal, fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunilor și intrării în gestiune. În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate de Sucursala Fabrica .X. cu prestațiile facturate de .X., nefiind deductibile fiscal;

- conform prevederilor Ordinului nr.508/933/2002, în anexa 38 nu sunt înscrși acei agenți biologici răspunzători de provocarea gripei, astfel încât, serviciile medicale de vaccinare antigripală nu fac obiectul legislației aplicabile protecției muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale, astfel cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate cu vaccinările antigripale, facturate de .X., sunt nedeductibile fiscal.

De asemenea, sucursala nu a înregistrat diferențele în sumă de .X. lei, în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei pe venituri impozabile din anularea provizioanelor.

Cu privire la TVA, s-au constatat următoarele:

- neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă lucrărilor de modernizare la Obiectul 2 – care nu aparține sucursalei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil înainte de data aderării, și a TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de modernizare pentru care sucursala nu poate face dovada prestării unor servicii suplimentare față de contractul inițial;

- neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată achitată de Sucursală către .X., în sumă de .X. lei, pentru prestări de servicii facturate, fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunilor și intrării lor în gestiune, conform prevederilor

art.145 alin.(3) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei pentru venitul din exploatare în sumă de .X. lei ce nu intra în baza de impozitare a TVA, sucursala a ajustat nejustificat baza de impunere a TVA în luna martie 2004 prin micșorarea cu valoarea facturii nr. .X./18.X.2001 de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, precum și TVA colectată suplimentar pentru diferențele de produse finite rezultate din activitatea de bază livrate către beneficiari, dar nefacturate sau facturate la o valoare mai mică, în sumă de .X. lei, nerespectându-se prevederile art.128 alin.1) și ale art.137 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La DIRECTIA .X., prin Procesul verbal nr. .X./07.X.2011, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.X. – Activitatea .X., s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit s-au stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei, astfel:

- în suma de .X. lei pe anul 2006, în sumă de .X. lei pe anul 2007 și în sumă de .X. lei pe anul 2008 reprezentând provizion peste limitele prevazute la art.21 alin.(3) lit.g) neîncadrându-se în prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuielile cu reparațiile în suma de .X. lei pe anul 2006, în sumă de .X. lei pe anul 2007 și în sumă de .X. lei pe anul 2008, care reprezintă investiții ce au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai imobilului .X. situat în .X., sector .X., Calea .X. nr. .X. conform art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.94 alin.(2) cap.7.2.3. Imobilizări corporale din OMFP nr.1752/2005.

La Direcția .X. a fost încheiat Procesul verbal nr. .X./12.X.2011 prin care au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei având în vedere că nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

La Casa .X. a fost încheiat Procesul verbal de control nr. .X./27.X.2009 și Procesul verbal de control nr. .X./14.X.2011 prin care s-au stabilit :

- cheltuieli cu lucrări de modernizare nedeductibile în sumă de .X. lei, cheltuieli cu servicii facturate de .X. în sumă de .X. lei, cheltuieli cu vaccinuri antigripale în sumă de .X. lei și cu servicii prestate de Centrul .X. în sumă de .X. lei.

- nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii fără documente justificative.

La Muzeul .X., s-a încheiat Procesul verbal nr. .X./03.X.2012 prin care s-au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei, astfel:

- pentru anul 2004 în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2005 in suma de .X. lei;
- pentru anul 2006 in suma de .X. lei;
- pentru anul 2007 in suma de .X. lei;
- pentru anul 2008 în sumă de .X. lei, încălcându-se prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Cu privire la TVA, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de de .X. lei, astfel:

- pentru anul 2004 in suma de .X. lei;
- pentru anul 2005 in suma de .X. lei;
- pentru anul 2006 in suma de .X. lei ;
- pentru anul 2007 in suma de .X. lei;
- pentru anul 2008 in suma de .X. lei, încălcându-se astfel prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La sediul central al .X. S.A. s-a constatat:

La nivelul CENTRALEI a fost verificat impozitul pe veniturile din salarii și a celor de natura salariilor și realitatea și corecta înregistrare în contabilitate a contribuțiilor la sigurările sociale, precum și a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată de pe documente ce întrunesc calitatea de document justificativ, în vederea verificării și stabilirii obligației de plată a impozitului pe profit și a TVA la nivelul .X. S.A..

Referitor la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorat de asigurați, s-a constatat că în perioada **martie 2006 – octombrie 2006** .X. S.A. a înregistrat in evidența contabilă cheltuieli cu asigurari de viata in suma de .X. lei, astfel:

- Polița de Asigurări de Accidente a Angajaților nr. .X./27.X.2006 (riscurile asigurate – asigurare accidente si deces din orice cauza mai puțin accident) cu SC .X. SA;

- Polița de Asigurare .X. nr. .X./ 03.X.2006 (riscurile acoperite – asigurare deces din orice cauza) cu SC .X. SA;

- Polița de Asigurare .X. nr. .X./03.X.2006 (riscurile acoperite – asigurare accidente) cu SC .X. SA .

Conform precizarilor date de reprezentantul societatii *“Cheltuielile înregistrate în contul 613 - cheltuieli cu primele de asigurari, reprezintă polițe de asigurare de grup a salariaților la riscul de deces din orice cauză, invaliditate permanentă din accident si incapacitate de muncă totală, temporară din accident [...]”*

Potrivit prevederilor polițelor încheiate, obiectul îl constituie asigurarea de grup, pentru toți salariații .X. S.A., precum și a soțiilor/soților/copiilor, riscul asigurat fiind decesul din orice cauză, invaliditatea totală permanentă, invaliditate totală temporară, invaliditate parțială permanentă, pentru toți salariații societatii, precum și pentru sotul/sotia/copiii ai salariatilor. Astfel, în situația producerii

sinistrului, asiguratorul se obliga sa plateasca indemnizația de asigurare aferentă beneficiarilor legali sau moștenitorilor legali ai asiguratului.

În perioada martie 2006 - octombrie 2006 .X. S.A. a platit în contul primelor de asigurare către cele 2 societati de asigurare urmatoarele sume:

- martie	- .X. lei
- aprilie	- .X. lei
- septembrie	- .X. lei
- octombrie	- .X. lei.
<hr/>	
TOTAL	- .X. lei

Din analiza efectuata asupra modului de calcul al contribuției pentru asigurarile sociale de sanatate, a rezultat ca societatea nu a inclus în baza de impozitare sumele reprezentând primele de asigurare platite către cele 2 societati de asigurare pentru asigurarea de grup a salariatilor, conform precizarilor date de reprezentantul societății“, respectiv nu au fost incluse în baza de calcul a fondului national unic de asigurări de sanatate”.

În conformitate cu prevederile art.55 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, primele de asigurare, altele decat cele obligatorii, platite de angajator pentru salariații proprii reprezinta avantaje primite în legatura cu o activitate dependenta și sunt supuse impozitarii.

S-a constatat că primele de asigurare plătite de .X. S.A. în cadrul contractului incheiat cu cele 2 societăți nu reprezintă prime de asigurare obligatorii prevazute de lege în sarcina angajatorilor.

Astfel, conform prevederilor art.51 alin.(2) lit. a) din OUG nr.150/2002, precum și art.257 alin.(2) litera a) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, baza lunara de calcul a contribuției la asigurarile sociale de sanatate o constituie venitul din salarii supus impozitului pe venit, care include și sumele reprezentând avantajele mentionate anterior. De asemenea, potrivit art.4 alin.(2) din Anexa nr.1 - Normele metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sanatate, aprobată prin Ordinul presedintelui Casei Nationale de asigurări de Sanatate nr.221/2005, cu modificările și completările ulterioare, prin fond de salarii realizat se intelege totalitatea sumelor constituite de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale si/sau drepturilor asimilate salariilor, asa cum sunt definite în legislatia fiscala. Din documentele prezentate de societate, polite de asigurari de viata, nota explicativa data de reprezentantul legal, precum si tabelele anexate nu rezulta modalitatea de calcul si repartizarea acestor sume.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reincadrat tranzactia in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, respectiv au intregit baza de impunere avuta în vedere de Companie la calculul contribuției pentru asigurarile sociale de sanatate datorate de asigurati, stabilind contribuție în suma de .X. lei .

Pentru nevirarea la termenele legale a contribuției la fondul national unic pentru asigurări sociale de sanătate datorate de asigurati au fost calculate accesorii până la data de 15 martie 2013, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, republicata, astfel:

- majorari de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate datorat de angajator, .X. S.A a efectuat plati către SC .X. SA si SC .X. SA în contul primelor de asigurare de grup **în anul 2006**, sume ce nu au fost incluse în baza de impozitare luata în considerare la calculul contribuției la fondul national unic de asigurări sociale de sanatate datorate de angajator.

Primele de asigurare platite de .X. S.A. în cadrul contractului incheiat cu cele 2 societati de asigurare nu reprezinta prime de asigurare obligatorii prevazute de lege în sarcina angajatorilor.

Potrivit art.52 alin.(1) și (2) din OUG nr.150/2002, precum și art.258 alin.(2) litera a) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, baza lunara de calcul a contribuției la asigurarile sociale de sanatate o constituie venitul din salarii supus impozitului pe venit, care include și sumele reprezentând avantajele mentionate anterior. De asemenea, potrivit art.4 alin.(2) din Anexa nr.1 - Normele metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sanatate, aprobată prin Ordinul presedintelui Casei Nationale de asigurări de Sanatate nr.221/2005, cu modificările și completările ulterioare, prin fond de salarii realizat se intelege totalitatea sumelor constituite de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale si/sau drepturilor asimilate salariilor, asa cum sunt definite în legislatia fiscala.

Organele de inspectie fiscală au reincadrat tranzactia in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au reintregit baza de impunere pentru calculul contribuției pentru asigurarile sociale de sanatate datorate de angajator, stabilint o contribuție în suma de .X. lei.

Pentru nevirarea la termenele legale a contribuției la fondul national unic pentru asigurări sociale de santate datorate de angajator au fost calculate, potrivit prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1), respectiv art.120¹ alin.(2) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederilor art.115 și art.116 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, accesorii până la data de 15 martie 2013, constând în:

- majorari de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit , s-au constatat următoarele:

1. Referitor la cheltuielile cu asigurarile de viață, furt sau asigurarea bunurilor pe timpul transportului, s-au constatat următoarele:

În procesul verbal control financiar încheiat de ANAF - Direcția .X., în data de 19.12.2007, cu privire la polițele de asigurări încheiate de .X. S.A., se face referire la constatările Curții de Conturi a României cuprinse în Raportul de audit nr. .X./ .X./26.07.2007.

Din raportul Curții de Conturi a rezultat încheierea, în anul 2006, de către .X. S.A. a unui număr de .X. contracte de asigurare facultativă în valoarea totală de .X. lei, astfel:

- patru polițe în sumă de .X. lei pentru asigurări de viață de grup;

- o poliță în sumă de .X. lei pentru asigurarea valorilor pentru cazurile de furt prin acte de tâlhărie asupra curierilor/factorilor .X.;

-o poliță în sumă de .X. lei pentru asigurarea bunurilor pe timpul transportului.

În ceea ce privește Polițele de asigurare de viață de grup, .X. S.A. a încheiat polițe de asigurare după cum urmează:

- cu Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. o poliță în sumă de .X. lei;

- cu S.C. .X. două polițe în sumă de .X. lei;

- cu Societatea de Asigurări – Reasigurări .X. S.A. o poliță în sumă de .X. lei.

S-a constatat că .X. S.A. a efectuat cheltuieli nedatorate astfel:

- **în sumă totală de .X. lei** către S.C. .X. și către Societatea de Asigurări – Reasigurări .X. S.A. reprezentând prime de asigurare pentru persoanele care nu au avut calitatea de salariați, respectiv pentru membrii de familie (soț/soție și copii) ai salariaților, contrar Hotărârii Consiliului de Administrație nr. .X./13.03.2006 și prevederile art.61 din Contractul Colectiv de Muncă, prin care entitatea avea obligația să asigure numai salariații pentru risc de accidente, invaliditate și deces, în condițiile legii.

- **în sumă totală de .X. lei** către Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. aferente perioadei 10.02.2006-18.04.2006 și către S.C. .X. aferente perioadei 03.03.2006-18.04.2006, reprezentând prime ale salariaților pentru riscuri, care, la acea dată, nu erau prevăzute la art. 61 din Contractul Colectiv de Muncă, modificat ulterior prin Actul adițional nr. .X./19.04.2006.

- **în sumă de .X. lei** către S.C. .X. S.A. prin încheierea de polițe pentru un număr de .X. de persoane în plus, care nu aveau calitatea de angajați în perioada asigurată.

- **în sumă de .X. lei** către S.C. .X. S.A. în condițiile în care, în perioada 05.06.2006-10.07.2006, numărul de angajați s-a diminuat cu .X. de persoane, ca urmare a externalizării activității de întreținere și curățenie.

Polițele încheiate cu cele 3 societăți de asigurări nu au respectat Hotărârea Consiliului de Administrație, prin care s-a aprobat încheierea de asigurări private de sănătate, conform Legii nr.212/2004 și includerea contravalorii primelor de asigurare în veniturile salariale ale angajaților.

S-a constatat că două polițe încheiate cu S.C. .X. S.A. în sumă totală de .X. lei au fost intermediare de către S.C. .X. S.A. .X., în calitate de agent de asigurare, conform contractului de agent de asigurare nr. .X./23.03.2006 încheiat cu S.C. .X., iar comisionul datorat agentului a fost diferențiat pe cele două polițe, astfel:

- 61% pentru polița nr. .X./03.03.2006;

- 66 % pentru polița nr. .X./03.03.2006.

Aceste cote depășesc cotele de comision acordate, de regulă, de către S.C. .X. S.A. agenților de asigurare (5%-20%), fapt ce a condus la supraevaluarea polițelor, pentru care .X. S.A. a plătit prime în sumă totală de .X. lei, din care comisionul agentului a fost de .X. lei.

Cu adresa nr. .X./ .X./14.03.2013 a fost solicitată notă explicativă prin care .X. S.A. trebuia să prezinte organelor de inspecție fiscală situația polițelor privind asigurările de viață încheiate în perioada verificată. Din tabelul prezentat,

În anexa la nota explicativă a rezultat că au fost încheiate un număr de 3 polițe de asigurare de viață de grup după cum urmează:

- Polițele nr. .X. în valoare de .X. lei și nr. .X. în valoare de .X. lei încheiate cu S.C. .X. S.A. în luna martie 2006; natura poliță asigurată-asigurare accidente salariați și membrii familiei, respectiv asigurare deces;

- Polița nr. .X. în valoare de .X. lei încheiată cu SC .X. SA; natura poliță asigurată- asigurare accidente și deces;

Din valoarea totală a acestor polițe .X. S.A. a înregistrat următoarele cheltuieli:

- pentru Polița nr. .X. suma de .X. lei din care .X. lei cheltuială nedeductibilă și diferența de .X. lei cheltuială deductibilă;

- pentru Polița nr. .X. suma de .X. lei din care .X. lei cheltuială nedeductibilă și diferența de .X. lei cheltuială deductibilă;

- pentru Polița nr. .X. suma de .X. lei din care .X. lei cheltuială nedeductibilă și diferența de .X. lei cheltuială deductibilă.

La întrebarea nr.3 din Nota explicativă nr. .X./ .X./14.03.2013, organele de inspecție fiscală au solicitat precizarea tratamentului fiscal privind înregistrarea cheltuielilor cu asigurările de viață, iar .X. S.A. a precizat „ În ceea ce privește tratamentul fiscal al acestor polițe, precizez că au fost considerate:

- *Deductibile fiscal, cheltuielile privind asigurările de bunuri și de viață pentru salariații C.N..X. S.A.;*

- *Nedeductibile fiscal, cheltuielile privind asigurările de viață pentru soț-soție și copii ai salariaților C.N..X. S.A., conform prevederilor Codului Fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare”.*

S-a constatat că, din punct de vedere fiscal, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli deductibile reprezentând asigurări de viață atât pentru angajați, cât și pentru membrii familiilor acestora.

Riscurile acoperite prin polițele de asigurări de viață au fost următoarele:

-asigurare invaliditate permanentă de gradul I din orice cauză acoperit atât pe teritoriul României cât și în afara acestuia;

-asigurarea pentru intervenții chirurgicale ca urmare a unui accident;

- asigurarea de spitalizare ca urmare a unui accident;

- asigurare deces din accident și/sau boală acoperit atât pe teritoriul României cât și în afara acestuia;

- asigurarea invaliditate permanentă ca urmare a unui accident acoperit atât pe teritoriul României cât și în afara acestuia;

- Fracturi și arsuri;

- Pachet de asigurare de sanatate.

De asemenea, în polițele de asigurări se menționează că riscurile asigurate sunt acoperite 24h/24 h.

În conformitate cu art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile pentru protecția muncii, cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a .X. euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant.

S-a constatat că riscurile asigurate prin polițele mai sus menționate nu sunt de natura celor prevăzute de art.21 și nici nu au fost impozitate angajaților nefiind prevăzute la art.61 din Contractul Colectiv de Muncă.

Astfel, în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului nu sunt deductibile, astfel organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Referitor la polița de asigurare a valorilor pentru cazurile de furt prin acte de tâlhărie asupra curierilor/factorilor .X., s-au constatat următoarele:

.X. S.A. a încheiat o polița de asigurare cu Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. în sumă de .X. lei (.X./ 09.02.2006) prin care au fost asigurate valorile pentru cazurile de furt prin acte de tâlhărie asupra factorilor .X..

Prin procesul verbal de control financiar încheiat de organele de inspecție fiscală s-a dispus măsura, recuperarea pagubelor în sumă de .X. lei, produse în perioada asigurată de la Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. conform clauzelor din contractele de asigurare încheiate.

.X. S.A. nu a solicitat Societății de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. despăgubiri pentru acoperirea pagubelor, în sumă de .X. lei, deși s-au produs evenimente pentru riscuri asigurate, respectiv acte de tâlhărie asupra curierilor i, în perioada martie-decembrie 2006, astfel că, din punct de vedere fiscal, .X. S.A. nu a realizat un venit în sumă de .X. lei prin recuperarea pagubei de la societatea cu care avea încheiată polița de asigurare.

În conformitate cu art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că **suma de .X. lei nerecuperată de la SC .X. Asigurări, reprezintă venit impozabil.**

În ceea ce privește polița de asigurare a bunurilor pe timpul transportului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

.X. S.A. a încheiat o poliță de asigurare cu Societatea de Asigurare-Reasigare .X. S.A. în sumă de .X. lei (nr. .X./27..X.2006) și nu a solicitat despăgubiri pentru acoperirea pagubelor, în sumă de .X. lei deși s-au produs evenimente de furt și tâlhărie pe perioada asigurată.

Astfel că, din punct de vedere fiscal, .X. S.A. nu a realizat un venit în sumă de .X. lei prin recuperarea pagubei de la societatea cu care avea încheiată polița de asigurare.

În conformitate cu art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că **suma de .X. lei nerecuperată de la SC .X. Asigurări, reprezintă venit impozabil.**

2. Referitor la rezerva din reevaluare aferentă Oficiilor .X. .X. și .X., cedate prin retrocedare la D .X., s-au constatat următoarele:

În baza prevederilor Legii nr.10/2001 republicată, privind regimul juridic al unor imobile preluate în mod abuziv în perioada 6 martie 1945 - 22 decembrie 1989, .X. S.A., în trimestrul IV al anului 2004, a retrocedat foștilor proprietari două imobile în care au funcționat până la data retrocedării Oficiul .X. și Oficiul .X., ambele înregistrate ca puncte de lucru ale **Sucursalei Direcția .X..**

Punerea în posesia proprietarilor de drept a celor două imobile, s-a efectuat ca în baza sentințelor pronunțate prin hotărâri judecătorești, rămase definitive și irevocabile.

Referitor la cele două imobile aflate în patrimoniul .X. S.A., din documentele prezentate au rezultat următoarele:

Cele două oficii se regăsesc la pozițiile 55 și 12 din lista anexă la HG nr.451/1996 privind transmiterea unor imobile în administrarea Regiei Autonome ".X. ", care potrivit dispozițiilor art.1 alin.(2) din HG 451/1996, au fost utilizate ca sedii pentru unitățile proprii ale Regiei Autonome ".X. " fiind transmise, fără plată, din patrimoniul societăților comerciale SC .X. SA și SC .X. SA, în proprietatea publică a statului și în administrarea Regiei Autonome ".X. ".

La art.3 din HG nr.371/1998 privind înființarea Companiei Naționale ".X. " - S.A. prin reorganizarea Regiei Autonome ".X. ", se precizează :

„Patrimoniul .X. se constituie prin preluarea patrimoniului fostei regii autonome, iar capitalul social inițial al .X. se va constitui în baza activelor totale deținute de aceasta și înregistrate în bilanțul contabil la data de 31 decembrie 1997[...].

La data reorganizării, Regia Autonomă ".X. " nu are în administrare bunuri din domeniul public al statului.

La data intrării în vigoare a prezentei hotărâri.X. preia toate drepturile și obligațiile Regiei Autonome ".X. ".

.X. , la data înființării, este proprietara tuturor imobilelor aflate în patrimoniul Regiei Autonome ".X. ", cu excepția celor dobândite cu alt titlu.

Bunurile aparținând domeniului privat al statului aflate în administrarea Regiei Autonome ".X. ", vor trece în proprietatea .X. la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri”.

Dispozițiile art.7 alin.(2) lit.b) din HG nr.371/1998, precizează că încorporarea rezervelor, în care vor putea fi incluse diferențele favorabile rezultate din reevaluarea patrimoniului imobiliar, constituie una din cele două modalități de majorare a capitalului social.

Conform Raportului de evaluare întocmit de firma .X. din .X., în luna aprilie 2004, pentru patrimoniul imobiliar al Companiei existent la data de 31.12.2003 **cele doua active retrocedate au fost reevaluate, iar rezervele din reevaluare au majorat valoarea imobilelor în mod corespunzător.**

Situația imobilului Oficiul .X. din .X. înregistrat în situația activelor sucursalei cu nr. de inventar .X., se prezintă astfel:

Data punerii în funcțiune este 31.12.1937, iar valoarea de intrare a imobilului atribuit .X. este de .X. lei .

.X. a efectuat modernizări asupra imobilului în sumă totală de .X. lei .

Valoarea clădirii a fost ajustată prin înregistrarea surplusului din reevaluare în sumă totală de .X. lei, din care .X. lei reprezintă rezerve din

reevaluare înregistrate conform HG nr.964/1998, iar diferența în sumă de .X. lei reprezintă rezerve din reevaluare înregistrate conform HG nr.1.X./2003.

Valoarea imobilului rezultată în urma cumulării modernizării și reevaluării cu valoarea de intrare este, la data de 31.12.2003, în sumă de .X. lei

Amortizarea totală înregistrată până la data ieșirii activului din gestiunea Direcției .X. .X., respectiv 31.10.2004 conform Procesului verbal de scădere nr. .X. /X., este de .X. lei .

Cheltuiala înregistrată în contul 6583 *Alte cheltuieli de exploatare*” cu scăderea din gestiune a imobilului cedat prin retrocedare, în sumă de .X. lei este considerată de sucursală din punct de vedere al tratamentului fiscal ca fiind deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Situația imobilului Oficiul .X. din .X. înregistrat în situația activelor sucursalei cu nr. de inventar .X., se prezintă astfel:

Data punerii în funcțiune este 31.12.1937, iar valoarea de intrare a imobilului atribuit .X. este de .X. lei.

Valoarea clădirii a fost ajustată prin înregistrarea surplusului din reevaluare în suma totală de .X. lei, din care .X. lei reprezintă rezerve din reevaluare înregistrate conform HG nr.964/1998, .X. lei reprezintă rezerve din reevaluare înregistrate conform HG nr.983/1998, iar diferența în sumă de .X. lei reprezintă rezerve din reevaluare înregistrate conform HG nr.1.X./2003.

Valoarea imobilului rezultată în urma cumulării reevaluării cu valoarea de intrare este, la data de 31.12.2003, în sumă de .X. lei.

Amortizarea totală, înregistrată până la data ieșirii activului din gestiunea Direcției .X. .X., respectiv 31.12.2004 conform Hotărârii de retrocedare nr. .X./ .X., este de .X. lei .

Cheltuiala înregistrată în contul 6583 *Alte cheltuieli de exploatare*” cu scăderea din gestiune a imobilului cedat prin retrocedare, în sumă de .X. lei este considerată de sucursală din punct de vedere al tratamentului fiscal ca fiind deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Din analiza datelor mai sus prezentate referitoare la cele două imobile cedate prin retrocedare în trimestrul IV al anului 2004, au rezultat următoarele:

-valoarea totală a imobilelor cedate, scăzută din gestiunea sucursalei prin creditarea contului 212 „*Clădiri și construcții special*” este în sumă totală de .X. lei;

-valoarea totală a amortizării aferente imobilelor retrocedate, calculată până în momentul cedării și înregistrată în debitul contului 281 „*mortizarea imobilizarilor corporale*” este în sumă totală de .X. lei;

-valoarea totală a cheltuielilor înregistrate cu scăderea din gestiune a imobilelor cedate, prin debitul contului 6583 „*Alte cheltuieli de exploatare*” este în sumă de .X. lei .

Rezerva din reevaluare înregistrată pentru cele două imobile este în sumă de .X. lei, iar diferența de .X. lei până la incidența sumei de .X. lei reprezintă valoare modernizare Oficiul .X. neamortizată până la data ieșirii din gestiunea de mijloace fixe. Cheltuiala în sumă de .X. lei este deductibilă fiscal, conform prevederilor OMFP nr.576/2004, pentru aprobarea Deciziei Comisiei

fiscale centrale nr.2 din 7 aprilie 2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată: „în aplicarea prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării sau cedării unui mijloc fix amortizabil sau terenurilor, calculate ca diferență între valoarea fiscală de intrare a acestora și amortizarea fiscală, după caz, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”

În ceea ce privește diferența din reevaluare în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuiala înregistrată cu scăderea din gestiune a valorii reevaluate în momentul cedării organelor de inspecție fiscală au stabilit că aceasta trebuia recuperată fiscal în favoarea bugetului de stat prin înregistrarea unor elemente similare veniturilor impozabile spre a nu influența profitul impozabil al Companiei.

În conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, ale pct. 3 din OMFP nr.576/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. **nu a înregistrat ca și venituri impozabile suma de .X. lei.**

3. Referitor la cheltuielile cu prestațiile societăților de avocatură, prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./ .X./19.12.2007 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X. s-a constatat că .X. S.A. a efectuat plăți reprezentând prestații efectuate de societăți de avocatură.

Contractele de asistență juridică încheiate au avut ca obiect, în general, servicii de consultanță și asistență juridică și reprezentare în fața instanțelor. .X. S.A. a achitat societăților de avocatură și diferite cheltuieli efectuate de acestea în legătură cu serviciile prestate în baza contractelor, cum sunt transport în cazul deplasărilor.

Totodată, s-a constatat că în organigrama .X. S.A. figurează un serviciu juridic la nivel central și 12 birouri juridice la direcțiile de poștă și direcțiile specializate la care sunt angajați un număr de .X. juriști și potrivit Regulamentului de Organizare și Funcționare a .X. , aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrației nr. .X./25.05.2005, sunt prevăzute atribuții referitoare la asigurarea cadrului juridic la toate nivelele și compartimentele, precum și reprezentarea intereselor acesteia în fața instanțelor și terților. De asemenea în fișele posturilor sunt prevăzute atribuții clare privind respectarea legalității la toate nivelele, asistență de specialitate, reprezentare și propuneri legislative.

Din compararea atribuțiilor personalului juridic cu prestațiile prezentate în anexele la facturile emise de societățile de avocatură a rezultat că toate atribuțiile serviciului și birourilor juridice au fost realizate de către serviciile de avocatură.

Ca urmare, s-a constatat că .X. S.A. a încheiat contracte de prestări servicii cu societăți de avocatură pentru prestarea unor servicii care erau asigurate de aparatul juridic propriu.

Documentele prezentate la inspecția fiscală au constatat în:

- Contractul de asistență juridică nr. .X./ .X./31.07.2008 încheiat cu SCPA „.X. ” ce are ca obiect Servicii de consultanță și asistență juridică și consultații și comentarii asupra noutăților legislative;

- Contractul cadru de asistență juridică nr. .X./ .X./25.02.2004 încheiat cu SCA „.X. ” ce are ca obiect Servicii juridice constând în consultanță și asistență juridică în legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale. Obiectul acestui contract s-a suplimentat, astfel:

- prin actul adițional nr.1 înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X./ .X./29.07.2005 cu asistență și reprezentare juridică în, pe parcursul și în scopul implementării unui proiect imobiliar al Clientului (contractul de execuție lucrări încheiat cu SC .X. SA);

- prin actul adițional nr.2 înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X. /X. /15.11.2005 cu servicii juridice cu privire la derularea procesului de privatizare și restructurare;

- prin actul adițional nr.3 înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X. /X. /22.06.2006 se suplimentează asistență juridică periodică cu servicii de consultanță și reprezentare juridică în legătură cu un proiect ce privește înregistrarea sediilor secundare la Registrul Comerțului în care .X. S.A. își desfășoară activitatea;

- prin actul adițional nr.6 înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X. /X. /27.08.2007 se suplimentează asistență juridică periodică cu servicii juridice privind efectuarea tuturor formalităților privind întocmirea documentației cadastrale, a înscrierii în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra imobilelor deținute de client, precum și întocmirea documentației necesare rectificării în Cartea funciară;

- Contract de asistență juridică nr. .X. /21.06.2006 încheiat de .X. cu SCA „.X. ” având ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații periodice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, operațiuni financiare, precum și alte activități prevăzute de Legea nr. 51/1995.

Referitor la serviciile de avocatură aferente contractelor încheiate cu SCPA „.X. ”, SCA „.X. ” și SCA „.X. ”, .X. S.A. a dedus cheltuieli cu serviciile de avocatură astfel:

- pentru SCPA „.X. ” în sumă de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2008;

- pentru SCA „.X. ” în sumă de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada martie 2004 – decembrie 2008;

- pentru SCA „.X. ” în sumă de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada august 2006 – decembrie 2008.

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

- avizează asupra legalității proiectelor de contracte comerciale;

- formulează cereri de chemare în judecată și le susține în fața instanțelor judecătorești;
- reprezintă interesele Companiei în fața instanțelor judecătorești și a altor organe cu atribuții jurisdicționale, a organelor de urmărire penală, notarilor publici și a altor persoane fizice sau juridice;
- urmărește obținerea titlurilor executorii și ia măsuri pentru realizarea creanțelor;
- acordă consultații de specialitate compartimentelor din cadrul Companiei sau unităților subordonate;
- efectuează demersurile necesare în vederea obținerii de aprobări de la Oficiul Concurenței, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci, Oficiul Român pentru Drepturile de autor, precum și de la toate celelalte organisme a căror activitate are implicații asupra activității Companiei.

Din cuprinsul Listei documentelor elaborate de serviciul juridic, cum sunt acțiuni de chemare în judecată, întâmpinări, sesizări și plângeri penale, informări cu privire la legislația de interes general sau specific apărută, analizarea și avizarea tuturor contractelor, efectuarea formalităților de înregistrare a diferitelor acte la Registrul Comerțului etc., au rezultat atribuțiile cuprinse în Regulamentul de Organizare și Funcționare al .X. - Secțiunea Serviciul Juridic, precum și activitatea la care se referă.

Prin nota explicativă nr. .X. /X. /13.03.2013 s-a solicitat .X. S.A. să prezinte referate de necesitate, hotărâri ale consiliului de administrație prin care să probeze necesitatea acestor prestări de servicii, însă contribuabilul nu a prezentat astfel de documente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- Contractele de asistență juridică încheiate cu societățile de avocatură menționate mai sus reprezintă același tip de serviciu;
- Compania deține un departament specializat al căror atribuții se suprapun serviciilor de avocatură contractate;
- Compania nu a justificat necesitatea suplimentării acestor servicii.

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și cele ale pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru ca aceste cheltuieli să fie acceptate la deducere la calculul profitului impozabil contribuabilul trebuie să justifice cu documente, atât prestarea efectivă în scopul desfășurării activității, precum și necesitatea serviciilor contractate.

Întrucât nu se justifică prestarea efectivă și nici necesitatea unor astfel de servicii organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil suma de .X. lei.

4. Referitor la cheltuielile cu serviciile medicale achiziționate de la Centrul Medical .X. și .X. , s-a constatat că, în perioada 01.07.2003 - 31.12.2008, .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” contravaloarea serviciilor medicale individualizate.

Ca urmare a solicitărilor organelor de inspecție fiscală prin adresa nr. .X. /X. /28.02.2013 a Biroului Prevenire, Protecție și P.S.I. s-au prezentat:

- Contractul de prestări servicii medicale nr. .X. /X. /01.04.2003 încheiat între Centrul Medical .X. și .X. S.A. ce are ca obiect efectuarea de către prestator a investigațiilor și consultațiilor de medicina muncii necesare beneficiarului .X. S.A., conform Ordinului Ministerului Sănătății și Familiei nr.933/2002, Ordinului Ministerului Muncii și Solidarității Sociale nr.508/2002 pentru aprobarea Metodologiei privind examenul medical la angajarea în muncă, examenul medical la adaptare, controlul medical periodic și examenul medical la realuarea muncii și schimbarea locului de muncă pe baza riscurilor declarate de angajator, valabil pe perioada 01.04.2003 - 01.04.2005. În anexa 1 la contract sunt prevăzute investigațiile medicale ce urmează a fi efectuate, pe categorii de personal.

- Contractul de prestări servicii medicale nr. .X./X. /24.03.2005, încheiat între Centrul Medical .X. și .X. S.A. ce are același obiect cu contractul nr. .X./ .X./01.04.2003, în plus fiind invocată Ordonanța de Urgență nr.96/2003 privind protecția maternității la locurile de muncă aprobată prin HG 537/2004. Contractul intră în vigoare la data de 01.04.2005 și este valabil până la data de 31.03.2006, iar în anexa 1 la contract sunt prevăzute investigațiile necesare pe categorii de personal.

- Contractul de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./23.06.2005, încheiat între Centrul Medical .X. și .X. S.A. ce are ca obiect efectuarea vaccinului antihepatic .X. tip B adulți pentru angajații Companiei, potrivit protocolului încheiat între Sindicate și Companie. Contravaloarea unei doze de vaccin .X. tip B este de .X. lei, din care .X. lei reprezintă prețul de achiziție, fără TVA și .X. lei reprezintă contravaloarea suportului logistic de vaccinare, manoperă de vaccinare, supravegherea medicală a procesului de vaccinare și a perioadei ulterioare, raportarea fluxului de vaccinare către departamentul de Protecția Muncii și conducerea Companiei. Contractul intră în vigoare la data de 23.06.2005 și are durata de 1 an. Actul adițional nr. .X./ .X./18.10.2005 are ca obiect efectuarea de către prestator a vaccinului antigripal .X. pentru .X. de angajați.

- Contractul de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./06.03.2006, încheiat între Centrul Medical .X. și .X. S.A., are ca obiect efectuarea investigațiilor și consultațiilor de medicina muncii necesare beneficiarului, conform Ordinului Ministerului Sănătății și Familiei nr.933/2002, Ordinului Ministerului Muncii și Solidarității Sociale nr.508/2002 și OUG nr.6/2003 privind protecția maternității la locurile de muncă, ce intră în vigoare la data de 06.03.2007 și este valabil 1 an.

Act adițional nr. .X./ .X./19.06.2006 la contractul de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./06.03.2006 are ca obiect efectuarea de către .X. a vaccinării antigripale pentru .X. de angajați ai .X. S.A., prețul unei doze de vaccin fiind de .X. lei, din care .X. lei reprezintă prețul de achiziție, iar .X. lei reprezintă suportul logistic de vaccinare.

- Contractul de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./09.03.2006 încheiat între .X. și .X. S.A., are ca obiect efectuarea de către .X. a imunizării antihepatice, prin efectuarea dozei (III) cu vaccinul antihepatic .X. tip B, pentru un număr de .X. angajați ai Companiei, conform protocolului de lucru încheiat între

sindicate și societate. Contractul intra în vigoare la data de 06.03.2006 și este valabil 1 an, iar prețul unei doze de vaccin .X. tip B este de .X. lei, din care .X. lei reprezintă prețul de achiziție, fără TVA, și .X. lei reprezintă suportul logistic de vaccinare.

- Contract de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./10.12. 2007, încheiat între .X. și .X. S.A., are ca obiect imunizarea antigripală a unui număr de 20.000 de angajați ai Companiei. Contractul este valabil până la data de 01.02.2008. Prin actul adițional nr. .X./ .X./21.01.2008 se prelungește durata de valabilitate a contractului până la data de 30.03.2008.

- Contractul de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./23.10.2008, încheiat între .X. și .X. S.A., al cărui obiect constă în imunizarea antigripală pentru salariații din Secțiunea I din Contractul Colectiv de Muncă al .X. S.A., salariați aflați în relații directe cu publicul, precum și pentru salariații din cadrul Departamentului .X., atât din sediul central cât și din subunități (circa 22.000 salariați). Printre obligațiile prestatorului se află și aceea de „raportare către Compania Națională.X. a activității de imunizare”. Contractul este valabil până la 31.12.2008.

- Contractul de prestări servicii nr. .X./ .X./18.01.2008, încheiat între .X. și .X. S.A., ce are ca obiect efectuarea investigațiilor și consultațiilor de medicina muncii necesare beneficiarului, conform Ordinului Ministerului Sănătății și Familiei nr.933/2002, Ordinului Ministerului Muncii și Solidarității Sociale nr.508/2002 și OUG nr.96/2003, privind protecția maternității la locurile de muncă.

Din analiza contractelor, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A., a contractat prestări de servicii medicale cu Centrul Medical .X. , respectiv .X. , după cum urmează:

-servicii medicale de medicina muncii pentru întreaga perioadă 01.07.2003 - 31.12.2008;

-servicii medicale, constând în vaccinarea antihepatică a .X. angajați ai .X. S.A., în perioada 23.06.2005 - 23.06.2006 (.X. persoane) și în perioada 09.03.2006 - 09.03.2007 (.X. persoane);

- servicii medicale, constând în vaccinarea antigripală a .X. angajați ai .X. S.A., în perioada 18.10.2005 - 23.06.2006 (.X. persoane), în perioada 19.06.2006 - 06.03.2007 (.X. persoane), în perioada 10.12.2007 - 30.03.2008 (.X. persoane) și în perioada 23.10.2008 - 31.01.2009 (.X. persoane).

Situația cheltuielilor cu serviciile medicale facturate, înregistrate de .X. S.A, se prezintă astfel:

Centrul Medical .X. , CUI .X.

An 2004	.X. lei
An 2005	.X. lei
An 2006(trim I)	.X. lei
An 2008(iunie)	.X. lei
Total	.X. lei

.X. , CUI .X.

An 2006(martie)	.X.
An 2007	.X.

An 2008 .X.
Total .X.

Din analiza documentelor prezentate de Biroul Prevenire, Protecție și P.S.I., respectiv facturi, centralizatoare investigații realizate și tabele centralizatoare cu cheltuielile privind serviciile de medicina muncii, vaccinarile antigripale și vaccinarile antihepatice, s-au constatat următoarele:

Servicii medicale de medicina muncii:

An 2004 – .X. lei

An 2005 – .X. lei

An 2007 – .X. lei

An 2008 – .X. lei

Total – .X. lei

Servicii medicale constând în vaccinarea antihepatică

An 2005 – .X. lei

An 2006 – .X. lei

Total – .X. lei

Servicii medicale constând în vaccinarea antigripală

An 2005 – .X. lei

An 2006 – .X. lei

An 2007 – .X. lei

An 2008 – .X. lei

Total – .X. lei

Referitor la serviciile de vaccinare antihepatică facturate de .X. , din analiza documentelor și a prevederilor legale incidente, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Nu s-a făcut dovada existenței unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor, în conformitate cu prevederile art.11 lit. b) din Ordinul 508/933/2002 și art.5 alin.(1) din HG 355/2007 sau a vreunei informări.

Nu s-a făcut dovada existenței unei informări către autoritatea de sănătate publică județeană sau a municipiului .X. și medicul de medicina muncii cu care are relație contractuală despre orice accident sau incident care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic care ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă, în conformitate cu legislația în vigoare.

Facturile emise de prestator reprezentând contravaloarea serviciilor de vaccinare antihepatice nu sunt însoțite de documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor.

Aceste servicii nu pot fi considerate servicii de medicina muncii.

În concluzie, .X. S.A. a înregistrat în perioada 2005 - 2006, cheltuieli cu vaccinarile antihepatice, ca fiind deductibile fiscal, fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada prestării efective a serviciilor operațiunilor și fără a demonstra necesitatea acestora.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de .X. lei, cu prestațiile facturate de .X. sunt nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dozele de vaccin antigripal achiziționate și contravaloarea serviciilor medicale de vaccinare antigripală în perioada 2005 – 2008 la nivelul .X. S.A., precum și cheltuielile în suma de .X. lei la nivelul sucursalelor, din facturile emise de .X. pentru astfel de servicii a rezultat că nu toate facturile prezentate au atașate centralizatoare în care sunt înscrise oficiile pentru care s-au achitat astfel de servicii, numărul vaccinărilor pe fiecare oficiu, prețul unitar și valoarea acestor prestații.

Conform prevederilor Ordinului nr.508/933/2002, în anexa 38, nu sunt înscrise acei agenți biologici răspunzători de provocarea gripei, astfel încât, serviciile medicale de vaccinare antigripală nu fac obiectul legislației aplicabile protecției muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale.

De asemenea, din analiza situațiilor centralizatoare privind vaccinarea antigripală la nivelul .X. S.A. reiese că în perioada verificată au fost înregistrate și la nivelul sucursalelor cheltuieli cu vaccinarea antigripala astfel:

- în anul 2007 – .X. lei;
- în anul 2008 – .X. lei.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.5714/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au constatat că atât cheltuielile în sumă de .X. lei la nivelul .X. S.A., cât și cheltuielile în suma de .X. lei la nivelul sucursalelor sunt nedeductibile fiscal.

5. Referitor la asocierea în participațiune - Contractul nr..X./X./19.10.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L., s-au constatat următoarele:

La data de 19.10.2005 între .X. S.A. și SC .X. SRL s-a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, ce are ca obiect desfășurarea de activități în comun de către cei doi coparticipanți ai asocierii, referitoare la vânzarea de:

- produse turistice, asistență turistică, activități de informare și consultanță organizarea de excursii (cu sau fără procurarea locurilor pentru cazare și transport), activitățile tur-operatorilor, servicii de ghid pentru turism și de asigurare a locurilor de odihnă și tratament;
- asigurări medicale și alte tipuri de asigurări.

Contractul s-a încheiat pentru o perioadă de 7 ani, cu valabilitate pe perioada 19.10. 2005 – 19.10.2012.

În vederea realizării obiectului contractului, .X. S.A. s-a obligat la următoarele prestații:

a) să pună la dispoziția Asocierii locațiile în care urmau să fie promovate și comercializate produsele turistice ale asocierii, precum și câte un birou pentru managerii zonali ai Asociației. Anexa nr.1 la contractul de asociere în participațiune cuprinde lista celor 50 de oficii .X. puse la dispoziția asocierii de către .X. S.A., prin care urmau să fie promovate și comercializate produsele turistice;

b) să pună la dispoziția Asocierii personal, salariați ai .X. S.A. care urmau să își desfășoare activitatea în locațiile prezentate în Anexa 1 la contract.

Contractul inițial a fost modificat prin Actul adițional .X./16.11.2005, în sensul că .X. S.A. suportă și cheltuielile cu salariile personalului care oferă clienților produse turistice și de asigurări. S-a prevăzut, de asemenea, că salariații companiei care urmau să își desfășoare activitatea în oficiile .X.. poartă denumirea de agenți, aceștia fiind detașați la SC .X. S.R.L. pe durata derulării asocierii.

Conform prevederilor capitolului IV art.7 din contractul de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, referitoare la obligațiile părților, contabilitatea asocierii este ținută de SC .X. SRL, acesteia revenindu-i obligația ca, lunar, să transmită Decontul de venituri și cheltuieli către .X. S.A. în vederea înregistrării în contabilitatea proprie. Marca sub care se vinde produsul asocierii se numește .X.. Prin contract s-a stabilit că împărțirea rezultatelor financiare să se efectueze la sfârșitul fiecărui an financiar, proporțional cu cota de participare a fiecărui asociat, respectiv 50% pentru .X. S.A. și 50% pentru S.C. .X. SRL.

Din documentele puse la dispoziție și din corespondența dintre cele două societăți a rezultat că, **în perioada 2006-2008**, .X. S.A. a suportat și înregistrat în contabilitatea proprie cheltuieli efectuate cu agenții de turism (angajații companiei care sunt detașați la SC .X. SRL pentru a fi puși la dispoziția asocierii), fapt ce rezultă din plățile efectuate cu salariile și contribuțiile aferente salariilor, bilete de odihnă și tratament, tichete Premium, tichete masă, și deplasări, cheltuieli cu spațiile în care asocieria și-a desfășurat activitatea și anume publicitate, obiecte de inventar, consum energie, cheltuieli medii cu spațiile, etc.

Deși Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005 a fost pus în executare la începutul anului 2006, pentru perioada verificată SC .X. SRL nu a respectat prevederea contractuală asumată în numele asocierii de a transmite lunar către .X. S.A. decontul de venituri și cheltuieli.

Cheltuielile efectuate în numele asocierii, de către .X. S.A., sunt următoarele:

2006 : .X. lei.

2007 : .X. lei

2008 : .X. lei

Astfel, s-au constatat următoarele:

Cheltuielile aferente asocierii în participațiune, efectuate de .X. S.A. **în anul 2006**, au fost transmise către SC .X. SRL, conform adresei nr..X./X./28.02.2007. Din totalul sumei de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli postafiş.

În luna decembrie 2006, .X. S.A. a stornat din evidența contabilă cheltuielile în sumă totală de .X. lei și a înregistrat în conturi analitice corespunzătoare partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial și stornate, aferente asocierii, în suma de .X. lei. Diferența de 50% a fost înregistrată în debitul contului 458 „*Decontări din operații în participație*”.

SC .X. SRL nu a respectat prevederea contractuală asumată în numele asocierii de a transmite lunar decontul de venituri și cheltuieli, astfel Situația financiar-contabilă a asocierii pe anul 2006 a fost transmisă către .X. S.A. la închiderea exercițiului financiar-fiscal al anului 2006, printr-o situație centralizată

care cuprinde cheltuielile și veniturile înregistrate de asociere în anul 2006, acestea fiind defalcate pe luni calendaristice.

Ca urmare, .X. S.A. a înregistrat la 31 decembrie 2006 rezultat financiar negativ (pierdere) în sumă de .X. lei reflectat în soldul final debitor al contului 458 „Decontări din operații în participație”.

Din situația contului 458 „Decontări din operații în participație”, rezultă:

1. Decontări din operații în participație-pasiv contul 4581 „Decontări din operații în participație”, în sumă de .X. lei, în contrapartidă cu:

-venituri din asociere .X. lei;

-alte operațiuni .X. lei.

2. Decontări din operații în participație-activ contul 4582 „Decontări din operații în participație”, în sumă de .X. lei având în contrapartidă cheltuielile asocierii în același cuantum.

Conform fișei contului 4582 „Decontări din operații în participație”, cheltuielile înregistrate de .X. S.A. în numele asocierii sunt cheltuieli efectuate cu: combustibilul (cont 6022), alte materiale consumabile (cont 6028), întreținerea și reparațiile (cont 611), comisioanele și onorariile (cont 622), deplasările (cont 625), taxe și de .X. (cont 626), alte impozite taxe și vărsăminte asimilate (cont 635), salariile (conturi: 641 și respectiv 645 dezvoltat pe analiticele corespunzătoare) și alte cheltuieli de exploatare (cont 658).

În anul 2007, lunar, .X. S.A. a stornat din conturi analitice corespunzătoare cheltuielilor aferente asocierii partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial în evidența contabilă, reprezentând .X. lei, această sumă fiind înregistrată în debitul contului 458 „Decontări din operații în participație”.

Cheltuielile efectuate de .X. S.A. pentru asocierea în participațiune au fost transmise către SC .X. SRL, conform adresei nr..X./X./23.01.2008, iar SC .X. SRL nu a respectat prevederea contractuală asumată în numele asocierii de a transmite lunar decontul lunar de venituri și cheltuieli.

.X. S.A. a înregistrat la sfârșitul anului 2007 rezultat financiar negativ (pierdere) din asociere, în sumă de .X. lei, reflectat contabil în soldul final debitor al contului 458 „Decontări din operații în participație”.

În anul 2008, lunar, .X. S.A. a stornat din conturi analitice corespunzătoare cheltuielilor aferente asocierii partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial în evidența contabilă, reprezentând .X. lei, această sumă fiind înregistrată în debitul contului 458 „Decontări din operații în participație”.

Cheltuielile efectuate de .X. S.A. pentru asocierea în participațiune au fost transmise către SC .X. SRL, conform adresei nr..X./X./21.01.2009, aceasta nerespectând prevederea contractuală asumată în numele asocierii de a transmite lunar către .X. S.A. decontul lunar de venituri și cheltuieli.

.X. S.A. a înregistrat la sfârșitul anului anului 2008 rezultat financiar negativ (pierdere) din asociere, în sumă totală de .X. lei reflectat contabil în soldul final debitor al contului 458 „Decontări din operații în participație”.

Având în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, pentru asociatul pasiv, care nu deține documentele primare din care rezultă veniturile și cheltuielile asocierii, înregistrările contabile pentru sumele aferente cotelor părți convenite au la baza Decontul pentru operațiuni în participație, care constituie documentul contabil justificativ pentru

aceste înregistrări. .X. S.A., în perioada 2006-2008, nu a avut la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor ca fiind efectuate în vederea asocierii cu SC .X. SRL, deconturi pentru operațiuni în participație transmise de SC .X. SRL. De asemenea, prin netransmiterea deconturilor de către SC .X. SRL, .X. S.A. nu a înregistrat în evidența proprie venituri aferente asocierii cu SC .X. SRL.

Astfel, s-a constatat că .X. S.A. a înregistrat în contabilitatea proprie, pentru perioada 2006-2008, cheltuieli aferente asocierii în participațiune în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), care nu sunt aferente veniturilor impozabile ale contribuabilului. Totodată, înregistrarea în conturile de cheltuieli s-a efectuat fără a avea la baza acestor înregistrări documente justificative, respectiv deconturile de venituri și cheltuieli din asocierie transmise de asociatul care ține evidența asocierii. În concluzie, pentru perioada 2006-2008 au fost stabilite suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de .X. lei, astfel:

- 2006 - .X. lei ;
- 2007 - .X. lei ;
- 2008 - .X. lei.

Conform prevederilor art.28 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.221 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și ale OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, Decontul pentru operațiuni în participație servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți. Acesta se întocmește de unitatea care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asocierie încheiate. Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil. În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.

Având în vedere că :

- SC .X. SRL nu și-a îndeplinit obligațiile asumate prin Contractul de asocierie în participațiune nr..X./X./19.10.2005, respectiv transmiterea către .X. S.A. a deconturilor lunare privind situația veniturilor și cheltuielilor ceea ce a determinat neînregistrarea în evidența contabilă a .X. S.A. a operațiunilor realizate de asocieria în participațiune, precum și denaturarea rezultatului financiar obținut în perioada 2006-2008;

- SC .X. SRL nu a recunoscut niciuna dintre cheltuielile efectuate de către .X. S.A. pentru asocierie (ex: cheltuielile cu personalul, angajați exclusiv ai .X. S.A și delegați în totalitate pentru proiectul asocierii, ocupându-se numai pentru promovarea și comercializarea serviciilor turistice .X. -.X. nu a fost recunoscută ca atare);

- .X. S.A. nu este autorizată ca și operator de turism pentru efectuarea unor activități de turism pe spațiile din incinta punctelor de lucru, cu salariații proprii și nu obține venituri din astfel de activități ;

- Funcțiunea contului 458 "Decontări din operațiuni în participație" și conform Notelor explicative la Situațiile financiare individuale din data de 31.12.2008, care precizează că „X. S.A. nu a înregistrat venituri, acestea fiind înregistrate de SC .X. SRL care nu a transmis decontul privind activitatea asocierii. X. este în proces pe rol cu X. pentru recunoașterea veniturilor și cheltuielilor din punct de vedere al naturii și cuantumului acestora, înregistrate de ambii parteneri”, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de X. S.A., în perioada 2006-2008, în debitul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație", în valoare totală de X. lei (X. lei+ X. lei +X. lei), reprezintă sume suportate de X. S.A. în contul SC X. SRL, care trebuiau recuperate prin facturare de la SC X. SRL, liderul asocierii conform prevederilor contractuale. Aceste sume reprezintă elemente similare veniturilor pentru perioada 2006-2008, respectiv venituri neevidențiate pentru servicii efectuate, dar nefacturate de X. S.A. către SC X. SRL. Astfel, au fost stabilite venituri neevidențiate de X. S.A., în perioada 2006-2008, în valoare totală de X. lei (X. lei+X. lei+X. lei), în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Conform Sentinței comerciale nr. X./19.11.2009, Tribunalul X., Secția X., dispune rezilierea contractului de asociere în participație nr.X./X./2005, cu drept de apel în 15 zile de la comunicare.

Prin Decizia comercială nr. X./07.12.2010, Curtea de Apel X.-Secția X. anulează apelul formulat de SC X. SRL împotriva Sentinței comerciale nr. X./19.11.2009 pronunțată de Tribunalul X., Secția X., această decizie rămânând definitivă.

În data de 31.12.2011, X. S.A. a transferat soldul debitor al contului 458 în creditul contului „461.01.06”-„debitori în litigiu”.

6. Referitor la asocierea în participație - Contractul nr.X./X./26.07.2006 încheiat cu S.C. X. S.R.L., s-au constatat următoarele:

La data de 26.07.2006 între X. S.A., în calitate de asociat participant și SC X. SRL, în calitate de asociat administrator, s-a încheiat contractul de asociere în participație nr.X./X./26.07.2006, completat și modificat prin acte adiționale, ce are ca obiect „Pentru ca asociația în participație să desfășoare o activitate comercială rentabilă, X. S.A. pune la dispoziția SC X. SRL locuri special selectate din locațiile sale în vederea montării echipamentelor (sisteme video și programe-filme) și difuzării programelor-filme de divertisment-proprietatea SC X. SRL, precum și spoturilor publicitare proprietatea clienților. “

Modalitatea concretă de desfășurare a asocierii va consta în :

a) X. S.A. pune la dispoziția asociației amplasamente în locațiile pe care le deține și exploatează unde vor fi instalate monitoare tip plasmă sau LCD.

b) SC X. SRL dotează locațiile X. S.A. cu monitoare cu plasmă sau LCD și sisteme video (compuse din hard, soft), asigură instalarea, asistența tehnică și deține licențe pentru programele difuzate.

Prin modificările aduse de actul adițional nr. X./04.01.2007, se precizează că fiecare membru asociat se poate obliga față de terți în mod direct

și distinct. Fiecare asociat are dreptul să încheie, în nume propriu, dar pe seama asociației, contracte de publicitate. Tariful de difuzare/calup spoturi/lună este de .X. euro, fără TVA. Durata spotului este de 10 secunde, iar timpul de repetiție este de 10 minute, **pentru 100 de locații**.

.X. S.A. va pune la dispoziția partenerului asociat pentru desfășurarea proiectului un număr de .X. locații în care .X. S.A. își desfășoară activitatea, în vederea montării de către SC .X. SRL a unor ecrane TV tip plasmă 42-50 inch și difuzării unor programe-filme de divertisment și spoturi publicitare. Tariful de difuzare/calup spoturi/lună este de .X. euro, fără TVA.

Inițial în contractul nr..X./X./26.07.2006 s-a precizat faptul că evidența contabilă a asocierii în participațiune va fi ținută centralizat și distinct de SC .X. SRL, iar prin actul adițional .X./04.01.2007 se precizează că evidența contabilă a asocierii în participațiune va fi ținută centralizat și distinct de .X. S.A.. Toate veniturile realizate din contractele de difuzare a spoturilor publicitare în locațiile .X. S.A. se vor înregistra în contabilitatea ținută de aceasta în condițiile prezentului contract. .X. S.A. va emite facturi și va încasa sumele de bani aferente acestor facturi pentru contractele de publicitate încheiate de acesta cu beneficiarii respectivelor contracte de publicitate

Împărțirea venitului brut rezultat din valoarea contractelor de difuzare a spoturilor publicitare în locațiile .X. S.A. se va face astfel :

- 80% pentru SC .X. SRL
- 20% pentru .X. S.A. .

Prin venitul brut se înțelege venitul încasat, exclusiv TVA.

În relațiile cu terții, respectiv societățile comerciale ale căror spoturi sunt difuzate în locațiile menționate, răspunderea pentru obligațiile comerciale asumate revine SC .X. SRL, care se obligă în nume propriu, dar în contul asocierii în participațiune.

Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./2006 nu prevede repartizarea de cheltuieli, motiv pentru care în contabilitatea .X. S.A. sunt evidențiate numai veniturile în cotă de 20%.

În anul 2008, SC .X. SRL își schimbă forma juridică în societate pe acțiuni.

Din documentele puse la dispoziție, s-a constatat că potrivit decontului pentru operațiuni în participație nr. .X./23.04.2007 întocmit de .X. S.A. pentru perioada 01.01.2007-31.03.2007, .X. S.A. a înregistrat venituri totale ale asociației din "*contractul de vânzare spațiu publicitar încheiat între .X. S.A. și S.C. .X. SA*" în valoare totală de .X. lei, din care venituri convenite .X. S.A. în sumă de .X. lei (20%), iar veniturile SC .X. SRL în sumă de .X. lei (80%). Pentru aceste venituri .X. S.A. a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un contract de închiriere spațiu publicitar și de expunere nr..X./X./19.01.2007, în care părțile contractante sunt .X. S.A. în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar, nesemnat de niciuna dintre părți.

Obiectul acestui contract constă în:

Art.1 Difuzarea de spoturi video pe monitoare tip plasmă sau LCD amplasate în cele 100 locații .X. S.A. în scopul promovării produselor și serviciilor beneficiarului sau ale terților agreeți de beneficiar, prin rețeaua de oficii e.

Art.2. Expunerea de materiale publicitare (postere) în rame tip, în locațiile .X. S.A., în scopul promovării produselor și serviciilor beneficiarului sau ale terților agreeți de beneficiar, prin rețeaua de oficii .

Valoarea contractului este de .X. lei, repartizată astfel:

-X. lei reprezentând valoarea serviciilor de difuzare spoturi video;

-X. lei reprezentând valoarea serviciilor de expunere de materiale de publicitate (postere);

-X. lei reprezentând fond acordat de beneficiar pentru motivarea salariaților i implicați în activitatea prevăzută în obiectul contractului.

Difuzarea de spoturi publicitare ale beneficiarului se va realiza prin cele 100 locații .X. S.A. dotate cu ecrane TV tip plasmă/LCD, iar expunerea materialelor de publicitate se va realiza în locațiile .X. S.A..

Contractul va intra în vigoare la data semnării acestuia de către ambele părți contractante și se consideră a fi în derulare până la data de 31.12.2007. Prestatorul va asigura difuzarea spoturilor publicitare ale beneficiarului pe baza comenzilor lansate de acesta până la expirarea duratei contractului. Comenzile vor fi lansate cu cel puțin 10 zile înainte de difuzarea propriu-zisă a spotului video.

Beneficiarul este obligat să folosească în totalitate spațiul publicitar contractat, până la expirarea duratei contractului. În cazul în care, până la data expirării contractului beneficiarul nu emite comenzi de publicitate pentru utilizarea întregului spațiu publicitar rezervat, acesta este obligat la plata unei despăgubiri egală cu valoarea contractului.

.X. S.A. a emis către SC .X. S.A. următoarele facturi:

- nr. .X./31.01.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spațiu publicitar nr..X./X./19.01.2007 (prima tranșă);

- nr. .X./28.02.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spațiu publicitar nr..X./X./19.01.2007 (prima transă);

- nr. .X./30.03.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spatii publicitar nr..X./X./19.01.2007.

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în a fost înregistrată de .X. S.A în jurnalele pentru vânzări aferente fiecărei perioade la care se referă. Pentru trimestrul I 2007, contabilitatea asocierii este ținută de .X. S.A..

Veniturile aferente acestor facturi au fost înregistrate inițial în creditul contului .X. "*Alte venituri din exploatare*" apoi stornate și înregistrate în creditul contului .X. (venituri spoturi publicitare) de unde s-au stornat în totalitate, în creditul contului .X. "*Venituri din servicii prestate*" fiind înregistrată doar partea de 20% cuvenită .X. S.A. conform contractului de asociere în participațiune, respectiv suma de .X. lei (.X.*20%).

- nr. .X./30.04.2007 în valoare totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii de expunere materiale de publicitate (postere);

- nr. .X./31.05.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii de expunere materiale de publicitate (postere).

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în facturile emise a fost înregistrată de .X. S.A. în jurnalele pentru vânzări aferente fiecărei perioade la care se referă, iar veniturile au fost înregistrate în creditul contului .X. "*venituri spoturi publicitare*". Facturile au fost achitate în totalitate de către SC .X. S.A.

Conform prevederilor proiectului de contract nr..X./X./19.01.2007, pentru derularea acestuia era necesară, pe de o parte, stabilirea prin acordul părților a spațiilor în care urma să fie difuzate spoturile video și expuse materiale de publicitate, iar pe de altă parte, punerea la dispoziția .X. S.A. , în calitate de prestator, de către SC .X. SA, în calitate de beneficiar, a spoturilor și posterelor care urmau să fie difuzate și respectiv expuse în spațiile .X. S.A. .

.X. S.A. nu a prezentat contractul încheiat cu SC .X. S.A. semnat de ambele părți și înregistrat sub nr..X./X./19.01.2007, stabilirea de comun acord a locațiilor în care urma să ruleze spoturile, comenzile de difuzare a spoturilor publicitare lansate de SC .X. S.A. și modul de calcul a contravalorii serviciilor de difuzare spoturi publicitare înscrise în facturile menționate anterior.

Întrucât:

- Contractul pus la dispoziție ca fiind încheiat de .X. S.A. cu SC .X. S.A., prezentat pentru asocierea în participațiune SC .X. S.A. – SC .X. SRL, nu este semnat de ambele părți, iar societatea verificată nu a prezentat un exemplar semnat al acestui contract, împreună cu anexele aferente;

- Nu s-a probat stabilirea de comun acord cu SC .X. S.A. a locațiilor în care urma să ruleze spoturile SC .X. S.A.;

- Comenzile de difuzare a spoturilor publicitare nu au fost transmise de către beneficiar .X. S.A., nu s-a realizat difuzarea spoturilor publicitare și nu au fost utilizate mijloacele de difuzare spoturi publicitare ale partenerului asociat SC .X. SRL (ecrane TV tip plasma/LCD,etc.);

- În proiectul de contract pus la dispoziție se menționează că "*prezentul contract va intra în vigoare la data semnării acestuia de către ambele părți contractante și se consideră a fi în derulare până la 31.12.2007, acesta fiind încheiat pentru o perioadă limitată*";

- Proiectul de contract menționat anterior nu face referire doar la contractarea serviciilor de difuzare spoturi video (activitate prezentată ca fiind parte a asocierii în participațiune), ci și la expunerea de materiale de publicitate (activitate aparținând în totalitate .X. S.A.);

- Conform prevederilor acestui proiect de contract, în cazul în care, până la data expirării contractului beneficiarul nu emite comenzi de publicitate pentru utilizarea întregului spațiu publicitar rezervat, acesta este obligat la plata unei despăgubiri egală cu valoarea contractului, s-a constatat că aceste servicii nu au fost prestate în cadrul asocierii în participațiune .X. S.A. – SC .X. SRL în anul 2007, veniturile încasate de .X. S.A. de la SC .X. S.A., în sumă de .X. lei (inclusiv TVA) reprezintă venituri ale .X. S.A.

Partea de 80%, echivalentul a .X. lei (exclusiv TVA), reprezentând venituri nerealizate transmise de .X. S.A. către SC .X. SRL, sunt venituri

impozabile ale .X. S.A. imediat după data limită de derulare a contractului - 31.12.2007 prevăzută în proiectul de contract prezentat .

Mai mult, s-a constatat că prin cererea de chemare în judecată, înregistrată la Tribunalul .X.-Sectia .X. în dosarul nr..X./X./2010, SC .X. S.A. a solicitat în instanță obligarea .X. S.A. la plata sumei de .X. lei reprezentând daune interese compensatorii, obligarea .X. S.A. la plata dobânzii legale în cuantum de 1 leu pentru nerestituirea la termen a sumei de .X. lei plătiți în avans, respectiv obligarea .X. S.A. la plata cheltuielilor de judecată. Din același dosar reiese că:

-prin cerere precizatoare, SC .X. S.A. precizează acțiunea introductivă sub aspectul dobânzii legale calculată pentru perioada 20.01.2009-19.12.2011 în cuantum de .X. lei;

- prin cerere precizatoare, SC .X. S.A. face următoarele precizări:

-diminuează pretenția principală de la .X. lei la .X. lei reprezentând daune interese;

-actualizează dobânda legală, astfel încât pentru perioada 20.01.2009-05.11.2012, dobânda totală calculată este în cuantum de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală că până la încheierea verificării, nu s-a finalizat acțiunea în instanță, în dosarul nr..X./X./2010 (stadiu procesual: fond).

Prin adresa Direcției Comerciale nr..X./X./29.12.2011 către Direcția Juridica se precizează “[...] *La nivelul Direcției comerciale nu a fost identificat niciun exemplar semnat de pe contractul nr..X./X./19.01.2007 astfel că nu suntem în măsură să vă punem la dispoziție niciun înscris de natura celor solicitate.*

In ceea ce privește punctul de vedere de specialitate cu privire la problematica ce face obiectul cererii de chemare în judecată menționăm că:

-nu au fost identificate comenzi transmise de beneficiar în conformitate cu prevederile art.11 din proiectul de contract (nesemnat) ce a fost pus la dispoziția Direcției Comerciale referitoare la spoturi publicitare ce urmau să fie difuzate prin rețeaua de publicitate operată în incinta oficiilor .X..Considerăm că acest aspect este de natura să pună în discuție modul în care beneficiarul și-a respectat obligațiile asumate contractual. [...]”

Totodată, prin adresa Direcției Economice nr..X./X./20.02.2012 către Direcția Juridica se precizează “*Potrivit contractului nr..X./X./2007, prestatorul C.X. SA asigură difuzarea spoturilor publicitare și expunerea materialelor de publicitate ale .X. pe baza comenzilor lansate de acesta până la expirarea duratei contractului. De asemenea, potrivit art.19 din contract, .X. urma să pună la dispoziția C.X. SA spotul publicitar în formatul solicitat, precum și posterele pentru afișare la dimensiunile standard (50*70cm). [...]*

Art.16 din contract prevede ca Beneficiarul este obligat să folosească în totalitate spațiul publicitar contractat, până la expirarea duratei contractului. În cazul în care, până la data expirării contractului beneficiarul nu emite comenzi de publicitate pentru utilizarea întregului spațiu publicitar rezervat, acesta este obligat la plata unei despăgubiri egală cu valoarea contractului, respectiv .X. lei.

Conform celor prezentate sumele încasate de C.X. SA în baza acestui contract sunt potrivit art.16 despăgubiri.”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **.X. S.A. nu a evidențiat în totalitate veniturile încasate de la SC .X. S.A., respectiv suma de .X. lei (.X. lei*80%).**

În perioada 01.01.2007-31.03.2007, .X. S.A. a emis către SC .X. S.A. și a înregistrat în evidența contabilă facturile nr. .X./31.01.2007, nr. .X./28.02.2007 și nr. .X./30.03.2007, respectiv veniturile în sumă totală de .X. lei care au fost înregistrate inițial în creditul contului .X., apoi stornate și înregistrate în creditul contului .X. (venituri spoturi publicitare) de unde s-au stornat în totalitate, și, ulterior, în creditul contului .X. a fost înregistrată doar partea de 20%, respectiv suma de .X. lei (.X.*20%).

Operațiunile de stornare și înregistrare parțială nu au avut la bază un document justificativ, contrar prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Ca urmare, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2008, imediat după termenul limită de punere în executare a contractului încheiat cu SC .X. SA, prin majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

7. Referitor la cheltuielile cu cenzorii, efectuate în perioada 2006 – 2008, prin procesul verbal de control financiar, organele de control financiar au constatat că .X. S.A. nu a revocat cenzorii din funcție, încălcând prevederile art.39 alin.(2) din OUG nr.75/1999, republicată și art.160 alin.1² introdus de Legea nr.441/2006 pentru modificarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale.

.X. S.A. a susținut că prevederile legale menționate nu instituie obligația societăților, ale căror situații financiare sunt auditate, să revoce comisia de cenzori, acestea neavând caracter imperativ și nu impun o anumită conduită la care .X. S.A. nu s-ar fi conformat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. ocupa poziția .X. din anexa prevăzută la art.2 din OMFP nr.990/2002 pentru completarea OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele .X. de Contabilitate. Astfel, nu a fost reținută afirmația .X. S.A. fiind vorba de obligația auditării situațiilor financiare și nu de aplicarea prevederilor legii auditului public intern.

Din Situația privind sumele achitate cenzorilor atât persoane fizice în baza statelor de plată, cât și persoanelor fizice autorizate în baza facturilor emise de către acestea, în perioada 2006 – 2008, și conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și cele ale pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat:

Cheltuiala cu sumele achitate cenzorilor persoane fizice în valoare de .X. lei, precum și cheltuiala cu contribuția privind asigurările de sănătate din partea angajatorului în sumă de .X. lei, respectiv în total de .X. lei, reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Cheltuiala cu sumele achitate cenzorilor persoane fizice autorizate în valoare de .X. lei, reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

8. Referitor la Contractul de prestări servicii și protocolul încheiat cu Federația Sindicatelor din.X. și .X., s-au constatat următoarele:

.X. S.A. a fost selectată spre a fi supusă inspecției fiscale, ca urmare a constatărilor cuprinse în Procesul verbal de control tematic nr. .X./16.01.2006 întocmit de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.X., în urma sesizării formulate de .X., redactor șef-adjunct la ziarul .X..

Prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr..X./20.04.2005, s-a mandatat conducerea executivă a .X. S.A. să încheie un contract comercial cu Federația Sindicatelor .X. (în prezenta decizie va fi denumită FS.X.) având ca obiect în principal, culegerea de date, informații, precum și efectuarea unor studii privind activitatea .X. S.A. în vederea desfășurării procesului de privatizare a .X. S.A., fiind semnată doar de președintele Consiliului de Administrație .X., care face parte și din conducerea executivă a .X. S.A. având funcția de Director General.

Contractul s-a încheiat prin atribuire directă și a avut ca obiect, *“în principal, culegerea de date, informații, precum și efectuarea de studii privind activitatea .X. , în vederea desfășurării procesului de privatizare”*, durata inițială a contractului fiind 01.05.2005 - 31.12.2005, ulterior prelungindu-se până la data de 01.12.2006 prin Actele adiționale nr. .X./23.12.2005 și nr. .X./27.06.2006.

Referitor la prețul și modalitatea de plată, în contract se precizează:

” 5.1. Cuantumul sumelor datorate de Beneficiar în bază prezentului contract va fi stabilit lunar, pe baza unui act adițional, funcție de raportările, situațiile și statisticile executate în favoarea Beneficiarului.

5.2. Beneficiarul va achita lunar Prestatorului, contravaloarea prestațiilor efectuate pe baza facturii emisă de Prestator în contul nr. .X. [...]

5.3. Prin acordul părților, acestea pot conveni pentru alte modalități de plată sau moduri de stingere a obligației de plată”

Unicul act adițional care se referă la valoarea prestațiilor este Actul adițional nr. .X./06.12.2005, prin care se precizează că *”valoarea prestațiilor să crească cu circa .X. lei în luna decembrie 2005.”*

Prin Procesul verbal nr. .X./16.01.2006 întocmit de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.X., referitor la acest contract s-au constatat următoarele:

Obiectul contractului de prestări servicii nr..X./X./20.04.2005 completat prin Actele adiționale nr.2 – 5, a constat în întocmirea situațiilor privind traficul , respectiv:

-situația lunară a plăților efectuate de companie privind drepturile de asigurări sociale și alte drepturi prevăzute în legi speciale;

- ponderea traficului defalcat pe persoane fizice/juridice în totalul traficului prezentat-poșta de scrisori(corespondență, imprimare);
- situația traficului lunar prezentat de firmele de mailing (corespondență + trimiteri e de publicitate prin poștă - Infadres);
- stabilirea greutății medii a coletelor e interne prezentate;
- situația privind diverse segmente ale traficului .

Prestația de monitorizare a traficului, stabilită conform contractului, în sarcina FS .X., constituie una din principalele atribuții ale Direcției operaționale din cadrul .X. S.A., inclusă în sarcinile de serviciu ale personalului de conducere și de execuție, conform prevederilor Regulamentului de Organizare și Funcționare, fapt care reflectă lipsa de oportunitate a încheierii acestui contract, al cărui obiect se regăsește în atribuțiile de serviciu ale angajaților Direcției operaționale ale Companiei.

D.X. - Activitatea de .X. a sesizat Ministerul Administrației și Internelor - Direcția .X. asupra aspectelor reținute în sarcina Companiei, precum și Administrația Finanțelor Publice.X. asupra calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a FS.X..

În aceeași perioadă, salariaților .X. S.A. le-au fost distribuite de către FS .X. tichete Premium a căror valoare totală este egală cu valoarea contractului de prestari servicii, valoare ce a fost facturată de FS .X. către .X. S.A..

Tichetele Premium au fost achiziționate de FS .X. de la S.C. .X. S.A. din .X. prin Contractul nr..X./X. încheiat de cele două părți la data de 28.04.2005. Această distribuie s-a efectuat în baza Protocolului nr..X./X./23.05.2005, semnat din partea .X. S.A. de către .X., director general.

Referitor la acest protocol, prin Procesul verbal de control nr. .X./16.01.2006 întocmit de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.X.s-au constatat următoarele:

- acordarea de tichete Premium de către FS .X. începând cu data de 01.05.2005, tuturor salariaților .X. S.A. ;
- împuternicirea .X. S.A. de către FS .X., pentru emiterea comenzilor către furnizorul de tichete Premium S.C. .X. S.A., preluarea și distribuirea acestora către salariați, potrivit Normelor generale privind acordarea tichetelor Premium;
- cesionarea în favoarea S.C. .X. S.A. de către FS .X. a creanțelor sale rezultate din contractul de prestări servicii încheiat cu .X. S.A..

Prin Normele generale privind acordarea tichetelor Premium s-au stabilit atribuții privind necesarul de tichete, evidența stocurilor, emiterea comenzilor de aprovizionare, transportul și recepția tichetelor, în sarcina Serviciului de Resurse Umane și Serviciului de Aprovizionare din cadrul Direcțiilor Regionale .X. . Aceste atribuții nu se regăsesc în Regulamentul de Organizare și Funcționare, dar au fost realizate de către .X. S.A. pe cheltuiala sa, la solicitarea și în beneficiul FS .X., în calitate de proprietară a tichetelor Premium.

Între .X. S.A., FS .X. și SC .X. SA s-a încheiat un protocol nedatat și neavând număr de înregistrare la .X. S.A. care reprezintă, o convenție de cesiune de creanță prin care FS .X., în calitate de cedent, notifică .X. S.A. că a devenit debitor cedat în raport cu cesionarul SC .X. S.A. Astfel, .X. S.A. plătește

contravaloarea tichetelor Premium firmei SC .X. SA în contul FS .X., în acest mod stingându-se creanța pe care FS .X. o avea de încasat de la .X. S.A. .

Din procesul verbal nr. .X./16.01.2006, a rezultat că serviciile considerate prestate de FS .X. către .X. S.A. reprezintă, în fapt, principalele atribuțiuni ale activității Direcției Operaționale din cadrul .X. .

În Procesul verbal de control financiar .X./19.12.2007, organele de control financiar au constatat că au fost efectuate prestații fără plată, în favoarea FS .X., cu personalul propriu al .X. S.A. pentru gestionarea tichetelor Premium. Consecința acestor constatări este că nu s-a calculat contravaloarea prestațiilor privind gestionarea tichetelor Premium în vederea recuperării acestora prin facturare către FS .X., fapt care a condus la diminuarea, în anul 2006, a profitului .X. S.A., prin neîntregirea veniturilor aferente.

Din fișa de cont 401.1.1 „Federația Sindicatelor .X.” s-a constatat că în perioada mai 2005 – decembrie 2006 .X. S.A. a înregistrat în corespondență cu contul de cheltuieli 628 „Alte servicii efectuate de terți” suma de .X. lei, cheltuiala fiind considerată deductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil aferent exercițiilor financiare ale anilor 2005 și 2006.

Organele de de inspecție fiscală au constatat că:

Prestațiile FS .X. nu au fost realizate întrucât această activitate intră în atribuțiunile unui departament specializat din cadrul Companiei (Direcția operațională).

Gestionarea și acordarea acestor tichete Premium s-a realizat prin departamentele din cadrul .X. S.A. (Serviciul Resurse Umane, Serviciul de aprovizionare și Serviciul Financiar), astfel cheltuiala în sumă de .X. lei, înregistrată de .X. S.A. cu serviciile facturate de FS .X. **este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, potrivit dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare „contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.**

Prin Nota explicativă nr..X./X./14.03.2013, la întrebarea nr.2 s-a solicitat .X. S.A. să precizeze care au fost persoanele nominalizate pentru gestionarea tichetelor Premium precum și salariul acestora de încadrare. La această întrebare, reprezentantul societății a răspuns că „*persoana care s-a ocupat de înregistrarea tichetelor Premium în evidența contabilă (conturi de ordine și evidență) este doamna .X., având un salariu brut de încadrare în cuantum de .X. lei acesta fiind disponibilizat în anul 2012.*”

Având în vedere că în Normele Generale privind acordarea tichetelor Premium înregistrate sub nr..X./X./23.05.2005 se precizează că lunar, pe data de 3 sau 4 ale lunii, se vor întocmi cu ajutorul programului informatic „Premium”, lista nominală de acordare a tichetelor „Premium” și „Centralizator necesar tichete Premium” pentru luna următoare și conform răspunsului la nota explicativă s-a estimat un venit de .X. lei, astfel: .X. lei/.X. (cheltuiala pe zi lucrătoare cu persoana care gestionează tichetele) * .X. zi * .X. (număr luni de acordare tichete Premium).

În conformitate cu art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **suma de .X. lei nerecuperată de la FS .X. reprezintă venit impozabil.**

9. Referitor la cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu S.C. .X. S.A. s-au constatat următoarele:

Din analiza fișei contului 401 „Furnizori” – analitic .X., au rezultat următoarele:

- **în luna noiembrie 2005** Administrația Centrală a achiziționat obiecte de inventar în sumă de .X. lei, inclusiv TVA, sumă achitată integral în luna decembrie către .X.;

- **în anul 2006** au fost înregistrate cheltuieli cu întreținerea și reparațiile astfel: .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./28.07.2006, 820 lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./30.08.2006, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./28.08.2006, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./30.10.2006, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./23.11.2006 și .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./20.12.2006;

- Administrația Centrală a achiziționat obiecte de inventar în luna octombrie în sumă de .X. lei, inclusiv TVA (factura nr. .X./10.10.2006) sumă achitată integral în luna noiembrie 2006;

- **în anul 2007** au fost înregistrate cheltuieli cu întreținerea și reparațiile astfel: .X. lei conform facturii nr. .X./14.02.2007. De asemenea, au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile executate de terți, astfel: .X. lei conform facturii nr. .X./31.07.2007 și .X. lei conform facturii nr. .X./15.10.2007;

- Administrația Centrală a achiziționat obiecte de inventar în luna iulie în sumă de .X. lei, inclusiv TVA (factura nr. .X./31.07.2007) sumă achitată integral în luna august;

- **în anul 2008** au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile executate de terți (cont .X.) astfel: .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./28.01.2008, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./23.04.2008, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./30.04.2008, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./26.05.2008, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./29.07.2008, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./29.10.2008, .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./30.10.2008 și .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei conform facturii nr. .X./07.11.2008.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, au fost solicitate **Administrației Centrale**, prin adresa nr. .X./ .X./04.03.2013, documentele justificative în baza cărora a fost înregistrat în evidența contabilă acest furnizor, respectiv: contracte, facturi, lista obiectelor de inventar cuprinzând: cod clasificare, data intrării, data punerii în funcțiune, durata de viață, valoarea de intrare etc.. Reprezentanții societății au prezentat facturile, situația contractelor încheiate de .X. S.A., precum și lista obiectelor de inventar achiziționate, din care a rezultat că, în perioada iulie 2003 - decembrie 2008 au fost achiziționate de la .X. 12 aparate de aer condiționat, si anume 1 aparat in data de 10.10 2006 si 11 aparate in data de 29.10.2008.

S-a constatat că situația aparatelor de aer condiționat achiziționate de la .X. în perioada controlată și perioadele de garanție acordate de furnizor se prezintă astfel:

-octombrie 2006 - octombrie 2009: 1buc. .X.BTU;

-octombrie 2008 – octombrie 2011: 11 buc. = .X. buc. .X.BTU+ .X. buc. .X.BTU.

De asemenea, prin adresa înregistrată la .X. S.A. sub nr..X./X./04.03.2013, organele de inspecție fiscală au solicitat la punctul 6 „Stocul aparatelor de aer condiționat la 30.06.2003 și situația mișcărilor (intrări și ieșiri) acestora în perioada 01.07.2003 - 31.12.2008” și la punctul 7 „procesele verbale de recepție/reparație pentru lucrările de întreținere și reparație facturate de .X. Distribution”. Documentele solicitate la punctul 7 nu au fost întocmite în momentul prestării serviciilor de către .X. și au fost prezentate niște „formulare revizie”.

Referitor la cheltuielile înregistrate de Administrația Centrală cu întreținerea și reparațiile aparatelor de aer condiționat, din analiza documentelor justificative prezentate (contracte, facturi, liste revizie aparate de aer condiționat, formulare revizie) s-au constatat următoarele:

a) Cheltuieli înregistrate cu întreținerea și reparațiile aparatelor de aer condiționat, în baza contractului nr. .X./ .X./05.07.2006, modificat prin actul adițional nr. .X./ .X./25.08.2006. Facturile fiscale au înscris la denumirea produselor sau a serviciilor: „Service .X.” și respectiv „Service .X.”, valoarea facturii rezultând din înmulțirea numărului de aparate cu prețul unitar prevăzut în contract și stabilit în funcție de gama din care fac parte aparatele de aer condiționat (.X.- .X. sau .X.- .X.). Facturile prezintă ca documente justificative „ANEXA FORMULAR REVIZIE” și „FORMULAR DE REVIZIE”.

În documentul justificativ „anexa formular revizie” sunt înscrise următoarele date: departamentele unde se afla aparatele de aer conditionat la care s-au înregistrat revizii, gama din care fac parte aparatele de aer condiționat revizuite (.X.- .X. sau .X.- .X.) și tipul aparatelor revizuite. Aceste documente justificative nu au înscrisă data efectuării reviziei și nu corespund cu numărul de aparate de aer condiționat pentru care s-a efectuat service înscris în facturi. De exemplu, din factura nr. .X./20.12.2006 reiese faptul că a fost efectuat service pentru un număr de .X. aparate (.X. aparate din gama .X.- .X. BTU și .X. aparate din gama .X.- .X. BTU), **fapt ce demonstrează că a fost efectuat service pentru un număr de aparate mai mare decât cel înscris în „situația aparatelor de aer condiționat aflate în folosință”, prezentată de reprezentanții societății.**

b) Referitor la cheltuielile cu întreținerea și reparațiile aparatelor de aer condiționat, înregistrate în baza contractului nr. .X./ .X./11.05.2007, s-a constatat:

Facturile fiscale au înscris la denumirea produselor sau a serviciilor: „Service.X.- .X. și respectiv Service .X.- .X.”, valoarea facturii rezultând din înmulțirea numărului de aparate cu tariful prevăzut în contract și stabilit în funcție de gama din care fac parte aparatele de aer condiționat (.X.- .X. sau .X.- .X.).

Documentul justificativ anexat facturilor fiscale este denumit „Formular de revizie” în unele cazuri sau „Formular de revizie și reparații”. Din analiza

formularelor de revizie s-a constatat că, majoritatea formularelor de revizie prezentate ca documente justificative nu au înscrise operațiunile efectuate, deși contractul le-a nominalizat.

Au fost prezentate un număr de .X. facturi întocmite în baza acestui contract în valoare totală de .X. lei, inclusiv TVA.

Contractul de servicii nr. .X./ .X./11.05.2007, încheiat de .X. cu .X. S.A. prevede la capitolul 9, cu privire la constatări, recepții, următoarele: „*după efectuarea reviziei și constatărilor cu privire la natura defecțiunilor și remedierea lor, se va întocmi un Proces Verbal de revizie/reparație, semnat atât de achizitor cât și de prestator.*

Recepția calitativă a lucrării se efectuează la data întocmirii procesului verbal de recepție/reparație”.

Pentru facturile fiscale emise de .X., reprezentând prestații servicii aparate de aer condiționat, **agentul economic nu a prezentat procese verbale de recepție/reparație prin care să probeze recepția calitativă a lucrării.** Cu titlu de exemplu, agentul economic a transmis formularul de revizie fără număr, având înscrisă denumirea prestatorului și numele reprezentantului sau, denumirea și adresa beneficiarului, data la care a fost întocmit și numărul de aparate revizuite, dar nu au fost înscrise operațiunile de servicii efectuate și nici marca aparatelor de aer condiționat revizuite.

c) În ceea ce privește cheltuielile înregistrate cu identificarea și stabilirea gradului de uzură a aparatelor de aer condiționat, în baza contractului nr. .X./ .X./19.03.2008, s-a constatat:

În data de 26.05.2008, .X. a emis factura fiscală nr. .X., în sumă de .X. lei, fără TVA, reprezentând identificare și stabilire grad uzură pentru .X. echipamente de aer condiționat. Cheltuiala cu serviciile facturate de terțul .X. a fost înregistrată ca fiind deductibilă fiscal.

Sucursala a transmis contractul nr. .X./ .X./19.03.2008 semnat de .X. în calitate de prestator și .X. S.A. în calitate de achizitor. Contractul nr. .X./ .X./19.03.2008 are ca obiect efectuarea serviciilor de identificare și stabilire a gradului de uzură a unui număr maxim de .X. echipamente de aer condiționat, după locație, tip, serie, putere frigorifică precum și stabilirea gradului de uzură a acestora.

Prestatorul are obligația de a executa o inspecție a aparatului și de a realiza o apreciere generală a aparatului, cu două componente principale: uzura morală a aparatului și uzura fizică a aparatului, dată de gradul de folosire, de utilizarea corectă și de starea aparatului. Fișa de diagnosticare va conține pe lângă rezultatele verificărilor și locația aparatului, tipul echipamentului, seria și puterea frigorifică a aparatului.

Luând în considerare toate informațiile prezentate cu privire la prestațiile facturate de .X., s-au constatat următoarele:

a. În legătură cu serviciile facturate de .X. în anul 2006

- contractul de servicii din 2006 este valabil până la data de 31.12.2006, iar obiectul său, modificat prin actul adițional nr. .X./ .X./ .X./25.08.2006, constă în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații la aparatele de aer condiționat ce au fost achiziționate de .X. S.A. până la data de 01.07.2006;

-în anul 2006, .X. a facturat service pentru un număr de aparate de aer condiționat ce depășește numărul celor detinute;

- în luna iulie 2006, s-a facturat service pentru un număr de .X. de aparate de aer condiționat, conform facturii fiscale nr. .X./20.12 2006, iar *lista revizie* anexată ca document justificativ nu este temeinică. În aceste condiții atât datele înscrise în factură, cât și cele înscrise în *lista revizie* anexată ca document justificativ nu sunt reale;

-modul de facturare și documentele în baza cărora sunt emise facturile încalcă prevederile pct.4 din contract, denumit "*Termene de intervenție și reparație. Condiții de plată*", cu privire la natura defecțiunilor și remedierea acestora ce trebuiau să facă obiectul unui proces verbal de revizie/reparație, încheiat între beneficiar și prestator, iar facturile trebuiau întocmite lunar și să aibe anexate toate procesele verbale care atestă reviziile și reparațiile efectuate;

-documentele justificative atașate facturilor fiscale nu precizează dacă aparatele înscrise în *liste revizie* sunt în perioada de garanție sau postgaranție și nu menționează lucrările efectiv prestate, încălcând prevederea contractuală de la punctul 4;

-contractul nr. .X./ .X./05.07.2006 menționează, referitor la întocmirea facturii, următoarele: „*la înlocuirea pieselor de schimb și a subansamblelor, în cadrul facturii fiscale, acestea vor fi menționate separat și defalcat, pe fiecare sortotipodimensiune*”. Din analiza facturilor fiscale emise de prestator în anul 2006, nu există înscrise în acestea piese de schimb sau subansamble, așa cum prevedea contractul, în cazul în care aceste piese și subansamble ar fi fost necesare.

b. În legătură cu serviciile facturate de .X. în anul 2007 și 2008

- deși anexa 1 la contractul de execuție de lucrări de întreținere și reparații nr..X./X./11.05.2007, stabilea ca prim criteriu de efectuare a prestațiilor, perioada de garanție sau postgaranție în care se aflau aparatele de aer condiționat la momentul semnării contractului de servicii, respectiv 2 ani în garanție și 18 luni în postgaranție, modul de facturare acceptat de .X. S.A. nu a respectat acest criteriu;

- din analiza formularelor de revizie prezentate a rezultat că, nu toate formularele de revizie prezintă operațiunile efectiv prestate de .X., deși contractul le-a nominalizat. Astfel, potrivit contractului de servicii din anul 2007, în cadrul reviziilor, prestatorul se obligă să efectueze următoarele operații: verificarea funcționalității aparatelor, curățarea filtrelor, curățarea (degresarea) vaporizatorului, condensoului, verificarea termosondelor, capacității de încălzire-răcire, temperaturii pe condensor și vaporizator, verificarea presiunii freonului și suplimentarea acestuia în cazul pierderilor, măsurarea eficienței energetice a aparatului.

Deși contractul nr..X./X./11.05.2007, încheiat de .X. cu .X. S.A. a prevăzut, la capitolul 9, întocmirea de procese verbale de recepție/revizie pentru recepția calitativă a lucrărilor, aceste documente nefiind întocmite, considerându-se că formularele de revizie țin loc proceselor verbale de recepție a lucrărilor. Or, din conținutul contractului, așa cum este precizat la capitolul 9, se înțelege că, procesul verbal de revizie se întocmește pentru efectuarea reviziei și constatărilor cu privire la natura defecțiunilor și remedierea lor și se semnează

atât de prestator cât și de beneficiar, iar lucrarea se recepționează calitativ de .X. S.A. prin întocmirea procesului verbal de recepție a lucrării.

-deși ambele contracte de execuție de lucrări au avut ca obiect efectuarea de către furnizor a prestațiilor reprezentând întreținere în perioada de garanție a aparatelor de aer condiționat, precum și întreținere și reparații a aparatelor aflate în perioada de postgaranție organele de inspecție fiscală au reținut că modul de întocmire a facturilor nu a respectat această prevedere contractuală și nu a permis sucursalei să beneficieze de facilitățile perioadei de garanție. Agentul economic avea obligația organizării evidenței aparatelor de aer condiționat în funcție de perioada de garanție sau postgaranție în care se aflau acestea la momentul înregistrării facturilor de servicii, pentru a beneficia de prevederile legislației referitoare la protecția consumatorilor și Codul consumatorului, respectiv pct.21 din Legea 296/2004 privind Codul Consumatorului **prin care garanția este definită ca orice angajament asumat de vânzător sau producător față de consumator, fără solicitarea unor costuri suplimentare**, iar termenul de garanție este definit ca limita de timp, **care curge de la data dobândirii produsului sau serviciului, până la care producătorul sau prestatorul își asumă responsabilitatea remedierii sau înlocuirii produsului ori serviciului achiziționat, pe cheltuiala sa**, dacă deficiențele nu sunt imputabile consumatorilor, potrivit pct.51 din aceeași lege.

O.G. nr.21/1992, privind protecția consumatorilor, republicată, arată la art.17 că, **vânzătorul asigură toate operațiunile necesare repunerii în funcțiune, înlocuirii produselor ori remedierii serviciilor reclamate în cadrul termenului de garanție** sau de valabilitate;

O.U.G. nr.174/2008 pentru modificarea și completarea unor acte normative privind protecția consumatorilor, precizează la art.17 următoarele: "**În cadrul termenului de garanție, prestatorii de servicii asigură toate operațiunile necesare remedierii deficiențelor constatate la serviciile prestate sau înlocuirii produselor utilizate în cadrul serviciilor respective, inclusiv transportul, manipularea, diagnosticarea, expertizarea, demontarea, montarea și ambalarea acestora.**"

- gratuitățile prevăzute de contractele de achiziții din anii 2005 și 2006 sunt anulate de prevederile contractului de servicii din 2007. Prin urmare, Administrația Centrală nu a beneficiat de facilitățile perioadei de garanție.

Astfel, contractele de achiziție nr..X./X./22.08.2005 și nr..X./X./14.07.2006 au prevăzut la art.7 obligația prestatorului de a furniza piese de schimb gratuit pe perioada garanției. Gratuitatea pieselor de schimb se aplica dacă defecțiunea nu se datora beneficiarului. Sucursala nu a beneficiat de această facilitate.

Prevederile contractelor de achiziții nr..X./X./22.08.2005 și nr..X./X./14.07.2006, cu privire la gratuitatea pieselor de schimb în perioada de garanție, sunt în contradicție cu cele ale contractului de servicii nr..X./X./11.05.2007, care arată că piesele de schimb necesare pentru lucrări de întreținere atât în perioada de garanție cât și în perioada de postgaranție se plătesc de beneficiarul .X. S.A.: „**Tarifele sunt ferme pentru toată cantitatea contractată, pe toată durata contractului și includ următoarele:**

-contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție sau postgaranție, reglaje, manoperă, cheltuieli de deplasare la sediile achizitorului etc. precum și reparațiile(remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte) aparatelor aflate în postgaranție.

Tarifele includ și contravaloarea pieselor de schimb înlocuite”.

-prețul plătit de beneficiarul .X. S.A. prestatorului .X., sub formă de tarif a fost stabilit în funcție de gama aparatelor de aer condiționat (respectiv .X. - .X. sau .X. - .X.) și nu în funcție de lucrările efectiv prestate și necesare raportate la perioada de garanție sau postgaranție. Achitarea integrală a tarifului a presupus efectuarea de către prestator a tuturor operațiilor enumerate în contract în cadrul fiecărei revizii semnate de cele două părți.

Luând în considerare situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat cu privire la prestațiile facturate de .X., că:

- numărul aparatelor de aer condiționat înscris în *listele revizie* (emise în 2006) sau în „*tabelele cu aparatele de aer condiționat la care s-a făcut service*” este mai mare decât numărul aparatelor de aer condiționat existente în gestiunea sucursalei la data facturării serviciilor;

- nu au fost întocmite procese verbale de revizie/reparație în conformitate cu prevederile pct.4, respectiv 6 din contractele de servicii din 2006 și 2007 încheiate între .X. S.A. și .X.;

- în formularele de revizie întocmite nu sunt precizate constatările cu privire la natura defecțiunilor, în conformitate cu prevederile capitolului 6, punctul 3 din contractul nr..X./X./11.05.2007 și a capitolului 4 în contractul nr..X./X./05.07.2006;

- *listele revizie* atașate facturilor fiscale emise de .X. în anul 2006 și *formularele de revizie* atașate facturilor fiscale emise de .X., nu dobândesc calitatea de documente justificative, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității, nr.82/1991 republicată;

- numărul aparatelor de aer condiționat pentru care .X. a facturat service este mai mare decât numărul aparatelor de aer condiționat existente în gestiunea Administrației Centrale la momentul emiterii facturilor;

-facturile emise de .X. și înregistrate de sucursală nu respectă prevederile pct.4 din contractul de service din 2006 și a punctului 6.3 din contractul de service din 2007, referitoare la anexarea tuturor proceselor verbale care atestă reviziile și reparațiile efectuate;

-deși ambele contracte de execuție de lucrări au ca obiect efectuarea de către prestator a lucrărilor de întreținere a aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție, precum și a lucrărilor de întreținere și reparații a aparatelor aflate în perioada de postgaranție, modul de întocmire a facturilor nu a respectat această prevedere contractuală și nu a permis sucursalei să beneficieze de facilitățile perioadei de garanție prevăzute de legislația în domeniu.

În concluzie, Administrația Centrală a înregistrat în anii 2006, 2007 și 2008, cheltuieli cu *service* facturat de .X., pe care le-a transmis către .X. S.A. ca fiind deductibile fiscal, fără a avea la bază documente justificative prin care să facă dovada efectuării operațiilor și intrării în gestiune.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate de Administratia Centrala cu prestațiile facturate de .X., sunt nedeductibile fiscal .

Pentru suma de .X. lei, reprezentând cheltuială deductibilă fiscal înregistrată cu identificarea și stabilirea gradului de uzură pentru .X. echipamente de aer condiționat, conform facturii fiscale nr..X./26.05.2008, reprezentantii Administratie Centrale au prezentat următoarele documente justificative: contractul nr..X./X./19.03.2008 semnat de .X. în calitate de prestator și .X. S.A. în calitate de achizitor, factura nr..X./26.05.2008 și .X. de fise de diagnosticare pentru aparatele de aer conditionat revizuite.

Conform contractului în tariful stabilit este inclusă „*contravaloarea tuturor operatiilor de identificare si stabilire grad uzura pentru aparatele de aer conditionat aflate in perioada de garantie sau postgarantie, cheltuielile de deplasare la sediile achizitorului, etc.*”

CertIFICATELE DE GARANTIE ÎNTOCMITE DE FURNIZOR LA MOMENTUL LIVRĂRII PREVED CA “.X.” SRL ASIGURĂ BUNA FUNCȚIONARE A PRODUSELOR LIVRATE ATAT ÎN PERIOADA DE GARANTIE CAT SI ÎN PERIOADA DE POSTGARANTIE. ÎN PERIOADA DE GARANTIE FURNIZORUL SUPOARTA ÎN TOTALITATE CONTRAVALOAREA MANOPEREI SI A PIESELOR DE SCHIMB, NUMAI ÎN VEDEREA ÎNLĂTURĂRII DEFECTELOR DE FABRICATIE. ÎN PERIOADA DE POSTGARANTIE SE VOR ASIGURA CONTRA COST, PIESELE DE SCHIMB SI SERVICE-UL NECESAR.”

Potrivit Legii nr.449/2003 privind vânzarea produselor și garantiile asociate acestora, cu modificările și completările ulterioare:

„e) **garantie – orice angajament asumat de vânzător sau producător fata de consumator, fara solicitarea de costuri suplimentare,** de restituire a pretului plătit de consumator, de reparare sau de înlocuire a produsului cumpărat, dacă acesta nu corespunde condițiilor enunțate în declarațiile referitoare la garanție sau în publicitatea aferentă.”

Art. 19 „ **Garantia este obligatorie din punct de vedere juridic pentru ofertant,** în condițiile specificate în declarațiile referitoare la garanție și în publicitatea aferentă.”

Art. 20 „ **Garantia trebuie să precizeze elementele de identificare ale produsului, termenul de garanție, modalitățile de asigurare a garanției – întreținere, reparare, înlocuire – inclusiv denumirea și adresa vânzătorului și ale unității specializate de service.**”

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cheltuiala în sumă de .X. lei cu identificarea și stabilirea gradului de uzură efectuate în baza contractului nr..X./X./19.03.2008 nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Deoarece nu toate actele de control încheiate la nivelul sucursalelor au analizat acest aspect, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat documente și situații referitoare la acest tip de prestări de servicii facturate de către .X., astfel **cheltuielile cu serviciile**

facturate de .X. la nivelul întregii persoane juridice, nedeductibile la calculul profitului impozabil, sunt în sumă totală de .X. lei.

10. Referitor la cheltuielile cu amortizarea în suma de .X. lei efectuate în baza contractelor de prestări servicii încheiate aferenta lucrărilor executate de S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005, .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA în calitate de executant, Contractul de execuție de lucrări nr..X./X./20.06.2005.

Conform acestui contract executantul se obliga să realizeze și să finalizeze lucrările obiectivului „Finalizare lucrări la structura de rezistență și amenajări interioare-exteroare pentru sediul din .X., sector .X., B-dul.X., nr. .X.”, contravaloarea lucrărilor fiind de .X. euro.

Ulterior, contractul nr..X./X./20.06.2005 a fost amendat printr-un număr de 7 acte adiționale, prin care valoarea investiției a fost modificată, suplimentându-se lucrările stabilite prin contractul inițial.

Prin Actul adițional nr. .X. la Contractul de Execuție Lucrări nr..X./X./20.06.2005, părțile convin de comun acord, modificarea lucrărilor de construcții ce formează obiectul contractului „în sensul suplimentării cu cele prezentate în oferta anexată la prezentul Act adițional”, valoarea lucrărilor suplimentare solicitate să fie realizate fiind de .X. lei, fără TVA.

Conform facturii fiscale nr. .X./30.11.2006, în valoare de .X., fără TVA, SC .X. SA a facturat contravaloarea serviciilor prestate aferente Actului adițional nr. .X. (.X. lei și .X. lei TVA), diferența constând în servicii prestate aferente altor acte adiționale.

La data primirii facturii .X. S.A. a efectuat următoarele înregistrări contabile:

% = 404 „Furnizori de imobilizări”
231 „Imob. corporale în curs”
4426 „TVA deductibilă”

La finalizarea investiției, a fost încheiat Procesul verbal de recepție nr..X./X./27.02.2007, concomitent efectuându-se înregistrarea contabilă:

212 „Construcții” = 231 „Imob. corporale în curs”, ulterior înregistrându-se cheltuieli cu amortizarea contabilă. Durata pentru amortizarea investiției a fost stabilită la 40 ani.

Organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele documente: anexa la Actul adițional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează să fie suplimentate și motivele care au dus la această suplimentare, situațiile de lucrări, etc.. Urmărea solicitării, reprezentanții .X. S.A. nu au prezentat anexa la Actul adițional .X. în care sunt precizate lucrările care urmează să fie suplimentate și nici alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției cu suma de .X. lei, fără TVA.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea, înregistrate în contabilitate începând cu luna martie 2007, aferente investiției în valoare de .X. lei, potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu punctul 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

Cheltuielile cu amortizarea neacceptate la deducere sunt în suma de .X. lei, calculate astfel: .X. lei/480 luni = .X. lei/luna * 22 luni = .X. lei).

11. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a încheiat cu SC .X. SA, Contractul de transport aerian nr..X./X./08.09.2008, având ca obiect executarea serviciilor de transport aerian și handling pe toate aeroporturile prevăzute în contract, pentru care se solicită transport aerian. Durata contractului este de 42 luni începând de la data de 04.09.2008.

Conform prevederilor contractuale, facturile reprezentând serviciile prestate se vor emite lunar până la data de 05 ale lunii calendaristice pentru prestațiile efectuate în luna precedentă, începând cu luna următoare operaționalizării contractului. Factura fiscală va conține anexat documentul edificator privind dovada prestării serviciilor facturate, respectiv borderoul centralizator al curselor aeriene efectuate în luna respectivă.

Primirea și predarea expedițiilor .X. de către transportator se realizează prin verificarea etichetelor sacilor și a înscrierilor în borderoul de predare-CN 38. Atestarea verificărilor și a operațiunilor de predare-primire se va face prin semnarea și ștampilarea borderoului CN 38.

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

Conform fișei contului „401”-„furnizori”, analitic SC .X. SA, .X. S.A. a înregistrat în luna decembrie 2008, în debitul contului 624.2 *„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”* cheltuieli transport aerian și handling .X. în sumă de .X. lei și în contul 4426 *„TVA deductibilă”* taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport în sumă de .X. lei, diferența fiind înregistrată în contul 473 *„Decontări din operații în curs de clarificare”* și 4428 *„TVA neexigibilă”*.

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale au fost solicitate documentele care justifică prestarea serviciilor de transport aerian cu .X., înregistrate de .X. S.A. în anul 2008, respectiv facturi, borderouri centralizatoare ale curselor aeriene efectuate lunar, borderouri de predare-CN 38 etc.

Conform adresei nr..X./X./14.03.2012, .X. S.A. a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile nr. .X./05.12.2008 în valoare de .X. lei, din care TVA de .X. lei, reprezentând contravaloare prestări servicii luna noiembrie 2008 și nr. .X./05.01.2009 în valoare de .X. lei, din care TVA de .X. lei, reprezentând contravaloare prestări servicii pe luna decembrie 2008, emise de .X. , care au anexate situațiile curselor efectuate (cursa, număr curse, preț). De asemenea, au fost prezentate și situații privind cantitățile de corespondență prioritară transportată pentru lunile noiembrie 2008 și decembrie 2008.

.X. S.A. nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate borderourile de predare - CN 38 care confirmă primirea și predarea expedițiilor .X. de către transportator, conținutul expediției .X. transportate cu ocazia curselor efectuate și natura trimiterilor , pentru facturile menționate anterior, în

baza cărora puteau fi identificate cursele efectuate de prestator și achitate de .X. S.A. în folosul operațiunilor derulate de .X. S.A.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada verificată .X. S.A. a înregistrat cheltuieli de transport aerian pentru servicii contractate cu diverse companii (Airline .X. Ltd., Air .X., .X., etc.) care operează pe plan intern și internațional, conform cărora tarifele de transport aerian percepute pentru corespondența prioritară sunt mult mai mici decât cele percepute pentru transportul aerian contractat cu .X..

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, respectiv pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate de .X., organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru transportul aerian contractat cu .X. cu cele înregistrate pentru serviciile de transport aerian corespondența prioritară contractate cu una dintre următoarele companii Airline .X. Ltd., Air .X., .X. SA.

Conform contractelor încheiate cu companiile menționate și documentelor puse la dispoziție care conțin taxele practicate, tarifele percepute pentru transportul de corespondență prioritară pentru fiecare companie, valabile în perioada decembrie 2008, a fost selectată destinația .X., pentru care s-a perceput :

- .X. euro/kg- Airline .X. Ltd.;
- .X. euro/kg -Air .X.;
- .X. DST/kg - .X. SA.

Astfel, în vederea comparării cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru transportul aerian contractat cu .X. cu cele înregistrate pentru serviciile de transport aerian corespondență prioritară contractate cu alte companii aeriene a fost selectată ca și companie de referință .X. SA, care practica cele mai mari tarife pentru această rută .X..

Prin contractul de transport aerian nr. .X./13.08.2002, încheiat cu .X. SA, .X. S.A. a contractat transport aerian și handling al expedițiilor .X. din România către diverse destinații din întreaga lume, a stabilit condițiile de derulare și decontare a activității de transport aerian al traficului .X., conform unui plan de îndrumare care stabilește aeroporturile de destinație, timpii de plecare și de sosire a depeșelor .X. . Transportatorul este obligat să asigure transportul expedițiilor .X. aparținând beneficiarului în conformitate cu cantitățile estimative prezentate. Taxele datorate pentru acest transport sunt stabilite prin negociere și sunt exprimate în DST/kilogram în funcție de distanța aeropoștală, pentru toate categoriile de poștă implicate.

Având în vedere diferențele foarte mari existente între tarifele practicate de SC .X. SA și .X. SA, în vederea reconsiderării tranzacției la prețul de piață al serviciilor de transport, organele de inspecție fiscală au luat ca punct de reper destinația .X. care, conform Anexei nr.2 la contractul de transport aerian nr. .X./13.08.2002, are cel mai mare tarif de transport corespondența prioritară, respectiv .X. DST/kg.

Cursurile DST comunicate de BNR la datele emiterii facturilor nr. .X./05.12.2008 și nr. .X./05.01.2009 au fost :

05.12.2008- DST = .X. lei

05.01.2009- DST =.X. lei

S-au comparat tarifele practicate per kilogram de SC .X. SA cu tarifele practicate de .X. SA pentru destinația .X.:

-la data de 05.12.2008, tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA a fost de .X. lei/kg, comparativ cu tariful/kg practicat de .X. care a fost de .X. lei/kg;

-la data de 05.01.2009, tariful mediu/kg practicat de SC .X. SA a fost de .X. lei/kg, comparativ cu tariful /kg practicat de .X. care a fost de .X. lei/kg.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 doar partea de transport SC .X. SA corespunzătoare cheltuielii calculată în funcție de tariful cel mai mare perceput de .X. SA, diferența fiind stabilită cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008.

Astfel, din totalul cheltuielilor cu transportul SC .X. SA, înregistrate de .X. S.A. în evidența contabilă a lunii decembrie 2008, în valoare totală de .X. lei, au fost calculate ca fiind deductibile cheltuieli de transport în suma de .X. lei, iar cheltuielile nedeductibile fiscal sunt în sumă totală de .X. lei.

De asemenea, din totalul taxei pe valoarea adăugată dedusă de .X. S.A. în luna decembrie 2008 în sumă de .X. lei, s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În concluzie, cheltuielile de transport aerian și handling înregistrate de .X. S.A. în baza contractului încheiat cu SC .X. SA, în luna decembrie 2008, **în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008**, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

12. Referitor la cheltuielile efectuate în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu S.C..X. S.A. .X., s-au constatat următoarele:

a) Contractul de prestări servicii de lucrări de întreținere și curățenie nr..X./X./01.06.2006, are ca obiect executarea de către prestator în favoarea beneficiarului de lucrări de întreținere pentru clădiri și utilaje, lucrări de reparații curente, servicii de curățenie, servicii de dezinsecție, dezinsecție și deratizare, etc. Contractul de prestări servicii s-a derulat pe o scurtă perioadă (01.06 – 09.07.2006) întrucât în data de 07.07.2006, CN.X. S.A. a solicitat S.C..X. S.A. încetarea acestui contract începând cu data de 24.07.2006 pe motivul că lucrările de întreținere și curățenie s-au realizat în aceleași condiții anterioare încheierii contractului, respectiv cu materiale și consumabile puse la dispoziție de companie, fapt pentru care nu se poate confirma ca fiind efectuate aceste lucrări de S.C..X. S.A.

S.C..X. S.A a facturat prestații curățenie în perioada 01.06. – 09.07.2006 în valoare totală de .X. lei (din care TVA .X. lei), în condițiile în care .X. S.A. nu confirmă efectuarea serviciilor de întreținere și curățenie.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile nu au fost efectuate, cheltuiala în sumă de .X. lei cu serviciile facturate de .X. S.A. fiind considerată de companie astfel:

-cheltuială deductibilă fiscal în sumă de .X. lei;

-cheltuială nedeductibilă fiscal înregistrată în contul 6588, în sumă de .X.

lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat suma de .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, potrivit dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

b) Contractul de prestări servicii de publicitate nr. .X./X./27.03.2006, ce are ca obiect prestări servicii de publicitate, a fost încheiat între .X. S.A. și S.C..X. S.A., în valoare de .X. euro. Modalitatea de plată a constat în emiterea unei facturi fiscale reprezentând avansul de 30% din valoarea totală a contractului și după predarea proiectului publicitar comandat, prestatorul va emite o factură detaliată care va fi achitată de beneficiar în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea acesteia. .X. S.A. a achitat în avans suma totală de .X. lei, inclusiv TVA, sumă care reprezintă 72% din valoarea contractului, cu mult peste avansul de 30% cât avea obligația prin contract. Procedând astfel, au fost efectuate plăți în sumă de .X. lei fără a avea la bază o contraprestație.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile nu au fost efectuate, cheltuiala în sumă de .X. lei înregistrată de .X. S.A. cu serviciile facturate de SC.X. S.A. este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, potrivit dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare: *„contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”*.

13. De asemenea, s-au constatat următoarele:

13.1.) nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei cu serviciile medicale facturate de Centrul de Diagnostic Clinic .X. în baza Contractului de prestări servicii medicale nr. .X./ .X./31.03.2008 ce are ca obiect *„diagnosticarea afecțiunilor cauzate de expunerea la factori de risc profesional și boli asociate și tratamentul lor prin servicii medicale clinice și paraclinice”*, cu durata contractului 01.04.2008-31.12.2008, având în vedere că nu s-a justificat necesitatea acestor servicii în condițiile în care .X. S.A. avea încheiat contract cu .X. .

13.2) au fost calculate majorări de întârziere pentru perioada 25.07.2006 – 25.01.2012 pentru cheltuielile în sumă de .X. lei din factura nr. .X./05.06.2006 emisă de Grupul .X. SA care au fost stornate în luna decembrie 2006.

13.3) nu s-a acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar, care, urmare a aplicării pro-ratei, transferate în debitul contului contabil 635.5 *„Cheltuieli cu alte impozite și taxe”* întrucât nu sunt respectate prevederile legale menționate mai sus.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, s-au constatat următoarele:

1. Referitor la TVA aferentă Contractului nr..X./X./19.10.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. în baza celor constatate la capitolul impozit pe profit nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferenta cheltuielilor din asocierea în participatiune efectuată în baza Contractului nr. .X./X./19.10.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L., respectiv de natura obiectelor de inventar, materialelor, telefon, internet, cheltuieli medii cu spațiile, etc. care nu sunt efectuate în folosul operațiilor taxabile ale .X. S.A.

2. În ceea ce privește TVA aferentă contractului de prestări servicii și protocolului încheiat cu Federația Sindicatelor din .X. și .X., s-a constatat că serviciile prevăzute în Contractul comercial încheiat cu Federația Sindicatelor din .X. și .X., cu obiect culegerea de date, informații, precum și efectuarea unor studii privind activitatea .X. S.A. nu au fost efectuate.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(3) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 2006 – 2007, în sumă de .X. lei pe considerentul că aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

TVA deductibilă aferentă contractului de prestări servicii, în sumă de .X. lei a fost efectiv dedusă de Federația Sindicatelor din .X. și .X., perioada octombrie 2006 - martie 2007.

3. Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu cenzorii – persoane fizice autorizate pe perioada 2006 – 2008, s-a constatat că .X. S.A. nu a revocat cenzorii din funcție încălcând prevederile art.39 alin.2 din O.U.G. nr.75/1999, republicată și prevederile art.160 alin.(1²) introdus de Legea nr.441/2006 privind modificarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale.

Sumele achitate cenzorilor persoane juridice sunt în valoare de .X. lei, iar TVA aferentă facturilor emise de acestea în sumă de .X. lei, nu a fost acceptată la deducere în conformitate cu art. 145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

4. În ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor efectuate în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu S.C..X. S.A. .X., s-a constatat că serviciile de lucrări de întreținere și curățenie efectuate în baza contractului nr..X./X./01.06.2006 și serviciile de publicitate prevăzute în Contractul de publicitate nr..X./X./27.03.2006 nu au fost efectuate.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(3) lit.a), în vigoare până la data de 31.12.2006 și alin.(2) în vigoare după data de 01.01.2007 din Legea

nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.146 alin.(1) lit.a) din aceeași lege, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe considerentul că aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, respectiv că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

5. Referitor la TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.A. în baza Contractului de transport aerian nr..X./X./08.09.2008, s-a constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. .X. în baza contractului încheiat cu .X. S.A., a fost diminuată corespunzător în luna decembrie 2008 cu suma de .X. lei.

6. În ceea ce privește TVA aferentă facturilor emise de cabinetele de avocatură, în perioada 2004 -2008 .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. aferentă contractării unor servicii de avocatură cu SCPA „.X. ”, SCA „.X. ” și SCA „.X. ” care nu erau necesare și care reprezentau în fond atribuțiile anagajaților .X. S.A. din cadrul Serviciului Juridic.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) în vigoare până la data de 31.12.2006 și alin.(2) în vigoare după 01.01.2007, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu poate în sumă de .X. lei.

7. Referitor la TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.A. în baza Contractelor de prestări servicii încheiate cu .X. S.A., s-a constatat că serviciile de prestări servicii efectuate în baza contractelor încheiate cu .X. nu au fost efectuate.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 46, alin. (1) lit.a) din aceeași lege, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe considerentul că aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

8. În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor neprestate de Grupul .X. SA, s-a constatat că în luna iunie 2006 a fost înregistrată și plătită factura de avans nr. .X./05.06.2006, în valoare de .X. lei din care taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei.

Ulterior, în luna decembrie 2006, .X. S.A. a stornat cheltuiala aferentă facturii nr. .X./05.06.2006, în valoare de .X. lei, fără să storneze și taxa pe valoarea adăugată dedusă în luna iunie 2006 în baza facturii nr. .X./05.06.2006. S-a constatat că .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unui serviciu care nu a fost prestat. Astfel că nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, s-au constatat următoarele:

1. Referitor la Contractul nr..X./X./19.10.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L., s-a constatat că .X. S.A nu a înregistrat elemente similare veniturilor pentru perioada 2006 – 2008 pentru sumele suportate de companie în contul asocierii cu S.C. .X. S.R.L..

Ca urmare, în baza prevederilor art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă veniturilor neevidențiate de .X. S.A..

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru venituri nerealizate – Federația Sindicatelor .X., s-a constatat că au fost efectuate prestații fără plată, în favoarea Federației Sindicatelor din.X. și .X., cu personalul propriu al .X. S.A. pentru gestionarea tichetelor Premium.

Consecința acestor constatări constă în faptul că nu s-a calculat contravaloarea prestațiilor privind gestionarea tichetelor Premium, în vederea recuperării acestora prin facturare către Federația Sindicatelor din.X. și .X., fapt care a condus la diminuarea, în anul 2006, a profitului .X. S.A., prin neîntregirea veniturilor aferente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat, prin estimare, un venit în suma de .X. lei și în conformitate cu art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă venitului în suma de .X. lei.

CONTRIBUTII SOCIALE

1. Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorat de asigurați

S-a constatat că în perioada martie 2006 – octombrie 2006 .X. S.A a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu asigurări de viață în sumă de .X. lei, astfel:

- Polița de Asigurări de Accidente a Angajaților nr. .X./27.06.2006 (riscurile asigurate – asigurare accidente și deces din orice cauza mai puțin accident) cu SC .X. SA;

- Polița de Asigurare de Viață de Grup nr. .X./ 03.03.2006 (riscurile acoperite – asigurare deces din orice cauza) cu SC .X. SA;

- Polița de Asigurare de Viață de Grup nr. .X./03.03.2006 (riscurile acoperite – asigurare accidente) cu SC .X. SA.

Conform prevederilor polițelor încheiate, obiectul îl constituie asigurarea de grup, pentru toți salariații .X. S.A., precum și a soțiilor/soților/copiilor, riscul asigurat fiind decesul din orice cauză, invaliditatea totală permanentă, invaliditatea totală temporară, invaliditate parțială permanentă, pentru toți salariații societății precum și pentru sotul/sotia/copiii ai salariaților.

În baza acestor polițe, în perioada martie 2006 - octombrie 2006, .X. S.A. a platit în contul primelor de asigurare către cele două societati de asigurare urmatoarele sume:

martie 2006	.X. lei;
iunie 2006	.X. lei;
septembrie 2006	.X. lei;
octombrie 2006	.X. lei;
TOTAL	.X. lei

S-a constatat că .X. S.A. nu a inclus în baza de impozitare sumele reprezentând primele de asigurare platite către cele două societati de asigurare pentru asigurarea de grup a salariatilor, astfel că în conformitate cu prevederile art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, primele de asigurare, altele decăt cele obligatorii, platite de angajator pentru salariații proprii reprezinta avantaje primite în legatura cu o activitate dependenta și sunt supuse impozitarii.

Potrivit art.51 alin.2 lit.a) din OUG nr.150/2002, precum și art.257 alin.2 lit.a) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, baza lunara de calcul a contribuției la asigurarile sociale de sanatate o constituie venitul din salarii supus impozitului pe venit, care include și sumele reprezentând avantajele de natură salarială.

De asemenea, potrivit art.4 alin.(2) din Anexa nr.1 la Normele metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sanatate, aprobată prin Ordinul presedintelui Casei Nationale de asigurări de Sanatate nr.221/2005, cu modificările și completările ulterioare, prin fond de salarii realizat se intelege totalitatea sumelor constituite de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale si/sau drepturilor asimilate salariilor, asa cum sunt definte în legislatia fiscala.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare și au calculat contribuția pentru asigurarile sociale de sănătate datorată de asigurați în sumă de .X. lei.

Pentru nevirarea la termenele legale a contribuției la fondul national unic pentru asigurări sociale de sanatate datorate de asigurați au fost calculate accesorii, calculate până la data de 15 martie 2013, astfel:

- majorari de întârziere .X. lei;
- penalități de întârziere .X. lei.

2. Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate datorat de angajator

Conform celor prezentate la capitolul precedent ce trateaza verificarea modului de constituire, declarare și virare a contribuției la fondul national unic de asigurări sociale de sanatate datorat de asigurați, potrivit art.52 alin.(1) și (2) din OUG nr.150/2002, precum și art.258 alin.2 litera a) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, baza lunara de calcul a contribuției la asigurarile sociale de sanatate o constituie venitul din salarii supus impozitului pe venit, care include și sumele reprezentând avantajele de natură salarială.

De asemenea, potrivit art.4 alin.(2) din Anexa nr.1 la Normele metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sanatate, aprobată prin Ordinul președintelui Casei Naționale de asigurări de Sanatate nr.221/2005, cu modificările și completările ulterioare, prin fond de salarii realizat se înțelege totalitatea sumelor constituite de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale și/sau drepturilor asimilate salariilor, așa cum sunt definite în legislația fiscală.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîntregit baza de impunere pentru calculul contribuției pentru asigurările sociale de sanatate datorate de angajator cu suma totală de .X. lei și au stabilit contribuției pentru asigurările sociale de sanatate datorate de angajator suplimentară în același cuantum.

Pentru nevirarea la termenele legale a contribuției la fondul național unic pentru asigurări sociale de sanatate datorate de angajator au fost calculate accesorii calculate până la data de 15 martie 2013, astfel:

- majorari de întârziere .X. lei;
- penalități de întârziere .X. lei.

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

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la argumentul contestatarii privind suspendarea inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Prin contestație, Compania Națională susține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat un înscris oficial care să ateste suspendarea inspecției fiscale, din data de 25.08.2008 până la data de 18.02.2010, și nu au motivat suspendarea inspecției fiscale.

Față de cele susținute se reține că art.2 din OPANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției, în vigoare la data suspendării inspecției fiscale, prevede că:

“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

- a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucișate;*
- b) necesitatea remedierii unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul unei "Dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală";*
- c) necesitatea obținerii unui punct de vedere de la una sau mai multe direcții de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau al Agenției Naționale de Administrare Fiscală ori emiterii unei decizii a Comisiei fiscale centrale;*
- d) necesitatea efectuării unei expertize conform Codului de procedură fiscală;*

e) necesitatea efectuării de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții;

f) solicitarea suspendării formulată de către contribuabil ca urmare a apariției unei situații obiective care împiedică desfășurarea inspecției fiscale. Pe parcursul desfășurării unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita, în scris, suspendarea acesteia, numai o singură dată;

g) necesitatea solicitării unor informații suplimentare de la autoritățile fiscale similare din alte state membre ale Uniunii Europene sau din state cu care România are încheiate convenții internaționale pentru schimburi de informații în scopuri fiscale;

h) necesitatea elaborării și prezentării unui dosar al prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate.”

Și potrivit art.5 din același act normativ:

“Data de la care se suspendă acțiunea de inspecție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală aveau obligația să comunice contribuabilului, în scris, data de la care se suspendă inspecția fiscală.

La dosarul cauzei este anexată adresa nr. .X./25.08.2008 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., înregistrată la .X. S.A. sub nr. .X./ .X./29.08.2008, prin care se comunică contribuabilului că inspecția fiscală se suspendă începând cu data de 25.08.2008 urmând ca “după încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspecția fiscală va fi reluată, iar data reluării va fi comunicată în scris”.

Potrivit celor prezentate la pag.3 din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.X.2013 motivul suspendării inspecției fiscale a constat în necesitatea efectuării a șapte controale încruciate care să clarifice starea de fapt fiscală referitoare la tranzacțiile derulate de Compania Națională cu următorii agenți economici: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., Societatea .X. S.A.

Inspecția fiscală fost reluată la data de 18.02.2010 de echipa de inspecție fiscală formată din .X. și .X., pentru care a fost emis ordinul de serviciu .X./18.02.2010.

De asemenea, ca urmare a adresei .X. S.A. nr. .X./ .X./09.06.2010, înregistrată la DG.X. sub nr. .X./14.06.2010, prin care se solicită amânarea inspecției fiscale până la data de 30.09.2010, cu adresa nr. .X./21.07.2010 DG.X. comunică amânarea reluării inspecției fiscale până la data solicitată.

Față de cele prezentate mai sus nu se reține argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală nu au prezentat un înscris oficial care să ateste suspendarea inspecției fiscale, din data de 25.08.2008 până la data de 18.02.2010, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultând contrariul.

2. În ceea ce privește argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, se rețin următoarele:

Art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil începând cu data de 01.01.2004, stipulează:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr.V/15.01.2007 pronunțată de Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, unde se precizează: *“Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existent în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.*

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.”

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a “ *Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat*”.

Potrivit art.20 și art.21 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe anul 2003:

“ART.20

(1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.

[...]

ART. 21

(1) În cursul anului fiscal contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual, să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.”

De asemenea, potrivit anexei 2 la OMFP nr.1313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Declarație privind impozitul pe profit" cu privire la “*Instrucțiunile de completare a formularului "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat"*, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare pe anul 2003:

“1. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat se completează și se depune de plătitorii de impozite și taxe cărora, potrivit legislației în vigoare, le revin obligațiile de plată la bugetul de stat cuprinse în această declarație.

Declarația se completează și se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul plătitorului sau la care acesta este luat în evidență fiscală, după caz, astfel:[...]

- trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor, pentru obligațiile de plată reprezentând:

- impozitul pe profit;[...]” .

În concluzie, se reține că termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit la bugetul general consolidat este data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor, iar **termenul de prescripție incepe sa curga**, pentru impozitul pe profit pe luna iulie 2003 de la data de 26 octombrie 2003.

În ceea ce privește TVA, potrivit art.29 D lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2003:

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

a) să achite taxa datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare” .

Potrivit Anexei 2 privind instrucțiunile pentru completarea formularului "Decont privind taxa pe valoarea adăugată", cod 14.13.01.02, la OMFP nr.865/2002 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decont privind taxa pe valoarea adăugată"

“Formularul "Decont privind taxa pe valoarea adăugată" se completează și se depune la organul fiscal la care persoana impozabilă este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, lunar, până la data de 25 a lunii următoare lunii la care se referă.”

Se retine ca termenul de depunere a Decontului de TVA este data de 25 a lunii următoare celei la care se referă, iar **termenul de prescripție incepe sa curga** pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii iulie 2003, de la data de 26 august 2003.

În ceea ce privește Contribuțiile de asigurări sociale datorate de angajator și de asigurați, potrivit prevederilor art.22 și art.29 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare :

“ ART. 22

(1) Calculul și plata contribuției de asigurări sociale, datorată de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, II și VI și de angajatorii acestora, se fac lunar de către angajatori.

ART. 29

Termenele de plată a contribuției de asigurări sociale sunt:

- a) data stabilită pentru plata drepturilor salariale pe luna în curs, în cazul angajatorilor care efectuează plata drepturilor salariale lunar, **dar nu mai târziu de data de 20 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata;***
- b) data stabilită pentru plata chenzinei a 2-a, în cazul angajatorilor ce efectuează plata drepturilor salariale chenzinal, **dar nu mai târziu de data de 20 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata;**”.*

În ceea ce privește Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și de asigurați, potrivit prevederilor art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

“ART.257

(5) Contribuțiile prevăzute la alin.(2) și (4) se plătesc după cum urmează:

a) lunar, pentru cele prevăzute la alin.(2) lit. a), d) și f); [...]

*(7) **Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile***

prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și f), respectiv asiguraților pentru veniturile prevăzute la alin. (2) lit. b), c) și e).

(8) Termenul de prescripție a plății contribuției de asigurări sociale de sănătate se stabilește în același mod cu cel prevăzut pentru obligațiile fiscale.”

Se reține că termenul de depunere a declarațiilor pentru Contribuțiile de asigurări sociale datorate de angajator și de asigurați și pentru Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și de asigurați este data de 20 inclusiv, a lunii următoare celei curente, iar **termenul de prescripție începe sa curga**, astfel:

- pentru Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și de asigurați aferente lunii iulie 2003 termenul de prescripție începe sa curga de la 21 august 2003;

- pentru Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și de asigurați aferenta lunii ianuarie 2006 termenul de prescripție începe sa curga de la data de 21 februarie 2006.

și **se sfarseste** in 5 ani de la data expirarii termenului de depunere a declaratiei, conform art.21 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează : **“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.**

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, **“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”** astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, Contribuțiile de asigurări sociale datorate de angajator și de asigurați și Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și de asigurați, respectiv 01.07.2003 - 31.12.2008, rezultă că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu

aplicabilitate pentru perioada 01.07.2003-31.12.2003 cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008.

Astfel, la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, se precizează:

“Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Potrivit celor de mai sus se reține că la data de 29.X.2013 a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, de unde rezultă că termenul de prescripție s-a întrerupt la data comunicării către contribuabil a unor diferențe de impozite și taxe stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv la data comunicării Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 respectiv 05.X.2013, **pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale, respectiv 31.10.2007 și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, respectiv 29.X.2013, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale fiind suspendat.**

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei, se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înălăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept. Organele de inspecție fiscală au acționat înălăuntrul termenului de prescripție prin emiteria deciziei de impunere din data de 29.X.2013, având în vedere că pe perioada 31.10.2007 – 29.X.2013 termenul de prescripție a fost suspendat.

După întreruperea termenului de prescripție la data de 31.10.2007, începe să curgă un nou termen de precipție de 5 ani înălăuntrul căruia organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească în sarcina societății obligații fiscale.

Având în vedere cele de mai sus precum și dispozițiile aplicabile speței, se reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013, astfel că, nu se poate reține argumentul contestatoarei în soluționarea favorabilă a contestației.

B. IMPOZIT PE PROFIT

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit profit;

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

1. În ceea ce privește cheltuielile cu chirile înregistrate de Direcția .X., în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative, respectiv facturi.

Perioada verificată: 2004 - 2008

În fapt, Direcția .X., a înregistrat suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chirii plătite către Primăriile din județele .X. și .X., pentru spații în care funcționează puncte de lucru ale sucursalei, în baza contractelor încheiate cu acestea.

Pentru cheltuielile cu chirile achitate primăriilor din cele două județe, cu excepția Primăriilor .X. și .X., Sucursala nu a prezentat facturi emise de primării, înregistrarea pe cheltuieli deductibile fiind efectuată pe baza plăților efectuate în cont sau pe bază de chitanță.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

Astfel, la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, două caz”.

Potrivit acestor prevederi legale rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate, iar persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea a dedus cheltuielile cu chiriile achitate către primării, în sumă de .X. lei, fără a deține documente justificative, respectiv facturi.

Conform prevederilor legale incidente impozitului pe profit se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nefiind suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Conform Anexei 1A “CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare: “**FACTURA FISCALĂ (cod 14-4-10/A) și FACTURA (cod 14-4-10/aA)**

[...]

“ 1. Servește ca:

- *document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- *document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- ***document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.***”

Si potrivit Anexei 3 “*Normele de întocmire și utilizare a facturii*” la OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“*Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.*

1. *Servește ca:*

- *document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;*
- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*
- *document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;*

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;

- alte situații prevăzute expres de lege”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu chiriile pentru care nu a prezentat facturi.

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la veniturile impozabile neevidențiate de .X. S.A. în sumă de .X. lei, aferente diferenței din reevaluarea activelor cedate de Direcția .X., neacoperită prin amortizare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă la nivel de Centrală trebuiau constituite venituri impozabile în cuantumul cheltuielilor cu cedarea activelor de la Direcția .X. în condițiile în care la scoaterea din gestiune a activelor cedate sucursala a înregistrat pe cheltuieli deductibile diferența din reevaluarea activelor cedate, neacoperită prin amortizare.

Perioada verificată: trim.IV 2004.

În fapt, Direcția .X., a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, cu scăderea din gestiune a activelor cedate în sumă de .X. lei.

Prin Procesul verbal nr..X./20.10.2011 încheiat la Direcția .X. s-a constatat că în trim.IV 2004, respectiv la data de 31.10.2004 și la data de 31.12.2004, în baza Legii nr.10/2001 republicată, privind regimul juridic al unor imobile preluate în mod abuziv în perioada 6 martie 1945 - 22 decembrie 1989, .X. S.A. a retrocedat foștilor proprietari două imobile în care au funcționat până la data retrocedării Oficiul .X. și Oficiul .X. ambele înregistrate ca puncte de lucru ale **Direcției .X. .X..**

Astfel, s-a constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu scoaterea din gestiune a activelor cedate, neacoperită pe calea amortizării și care reprezintă, în fapt, diferență din reevaluarea activelor efectuată în temeiul

HG nr.983/1998 privind reevaluarea clădirilor, construcțiilor speciale și a terenurilor și HG nr.1.X./2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, înregistrată la data de 31.12.2003.

Totodată, s-a constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a Deciziei nr.2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, urmând să se stabilească la nivel de CENTRALA dacă se impune constituirea de venituri impozabile, în același cuantum.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.X.2013 s-a constatat că diferența din reevaluare în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuiela înregistrată cu scăderea din gestiune a valorii reevaluate în momentul cedării trebuia recuperată fiscal în favoarea bugetului de stat prin înregistrarea de elemente similare veniturilor impozabile spre a nu influența profitul impozabil al .X. S.A.

Ca urmare, s-au reîntregit veniturile impozabile pe trim.IV 2004, la nivel de CENTRALA, cu suma de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. **La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.**”*

Potrivit prevederilor pct.12 din 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.***

Exemple de elemente similare veniturilor:

[...]

- rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile deductibile, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. Veniturile impozabile care se iau în calculul profitului impozabil sunt constituite și din alte elemente similare veniturilor.

La art.4 din HG nr.1.X./2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, se prevede:

“Valorile reevaluate ale immobilizărilor corporale supuse reevaluării devin valori amortizabile, în condițiile legislației aplicabile la data reevaluării, respectiv la data de 31 decembrie 2003”.

În speță sunt incidente și prevederile și prevederile art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, unde se specifică :

“ (15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, folosind metodele de amortizare aplicate până la această dată.”

Din analiza dispozițiilor legale suscitade se reține că prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Se reține că, în trim.IV 2004, .X. S.A. a cedat două active care au fost reevaluate anterior, reevaluarea fiind înregistrată la data de la 31.12.2003, cu valoarea reevaluată fiind majorată valoarea de intrare a activelor.

La iesirea din gestiunea Direcției .X. .X. s-au înregistrat cheltuieli în contul 658.3 *“Cheltuieli de exploatare privind activele cedate ”* prin creditul contului 212 *„Construcții”* și al contului 281.2 *„Amortizarea immobilizărilor corporale”*, diferența dintre valoarea scăzută din gestiune și amortizarea calculată până la data cedării activelor, în sumă de .X. lei fiind înregistrată pe cheltuieli deductibile fiscal.

Se reține că diferența de .X. lei reprezintă diferență din reevaluarea activelor efectuată anterior și înregistrată la data de 31.12.2003, neacoperită pe calea amortizării.

Ca urmare, pentru suma de .X. lei reprezentând diferență din reevaluarea activelor cedate înregistrată pe cheltuieli și dedusă la calculul profitului impozabil la momentul scoaterii din evidență a activelor, .X. S.A. trebuia să constituie venituri impozabile.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile impozabile pe trim.IV 2004 cu suma de .X. lei, în același quantum cu suma cheltuielilor deductibile la data scoaterii din gestiune a activelor cedate, care au influențat profitul impozabil.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia suma de .X. lei trebuie să fie considerată cheltuială deductibilă fiscal nu poate fi reținută având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au stabilit aceste cheltuieli ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, ci au dispus reintregirea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei în același quantum, fiind respectate prevederile

pct.3, ultimele alineate, din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impunerii, accize și taxa pe valoarea adăugată, potrivit cărora:

“În aplicarea prevederilor art.19 și ale art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative, nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.

În conformitate cu prevederile art.19 și ale art.22 alin. (5) din Legea nr.571/2003 și a pct.12 din anexa la Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

*În aplicarea prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003, **cheltuielile înregistrate ca urmare a casării sau cedării unui mijloc fix amortizabil sau terenurilor, calculate ca diferență între valoarea fiscală de intrare a acestora și amortizarea fiscală, după caz, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.***

În același sens sunt și prevederile pct.5.39 din OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele .X. de Contabilitate; conform cărora:

“5.39. - Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile IAS 16, trebuie reflectat în debitul sau în creditul contului "Rezerve din reevaluare", după caz.

Cu toate acestea, majorarea constatată din reevaluare trebuie recunoscută ca venit în măsura în care aceasta compensează o descreștere din reevaluarea aceluiși activ, recunoscută anterior ca o cheltuială.[...].”

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru veniturile impozabile în sumă de .X. lei.**

3. În ceea ce privește cheltuielile cu reparațiile capitale și cu modernizările la activele existente în sumă de .X. lei înregistrate de Direcția .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă se datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor înregistrate de sucursală ca fiind reparații în condițiile în care din documentele prezentate rezultă că acestea reprezintă modernizări care majorează valoarea imobilizării.

Perioada verificată: 2003 – 2004.

În fapt, Direcția .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea reparațiilor capitale și a lucrărilor de modernizare în sumă totală de .X. lei.

Prin Procesul verbal nr..X./30.06.2009, încheiate de organele de control din cadrul DGFP .X. – Activitatea de inspecție fiscală- Serviciul control financiar, s-a constatat că sucursala a înregistrat pe cheltuieli cu reparațiile contravaloarea lucrărilor de consolidare, de reparații capitale și de modernizare la Oficiul Județean .X. și la Oficiul .X. în sumă totală de .X. lei. Din analiza situațiilor de lucrări a rezultat că aceste cheltuieli reprezintă în fapt cheltuieli ulterioare efectuate pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai clădirii, respectiv ai mijloacelor fixe existente majorând valoarea de intrarea acestora.

În drept, pe anul 2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.(1) și art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

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

“ART.9

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

Si ale art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului

imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

Pe anul 2004 sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

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

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

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

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează

valoarea mijlocului fix si se recupereaza pe calea amortizarii calculată potrivit legii care reprezintă cheltuiala de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectueaza după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Din constatările prezentate în Procesul verbal nr..X./30.06.2009, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP.X. – Activitatea de inspecție fiscală- Serviciul control financiar, reiese că în perioada verificată sucursala a realizat lucrări de consolidare, reparații capitale și modernizări, la Oficiul Județean .X. în sumă de .X. lei și la Oficiul .X. în sumă de .X. lei, în baza Proiectului tehnic aprobat de .X. S.A., valorile aprobate în cadrul proiectului fiind materializate în listele de plan de reparații capitale și modernizări transmise de .X. S.A. la nivel regional.

Din analiza situațiilor de lucrări s-a constatat că lucrările de construcție efectuate la Oficiul Județean .X. au fost înregistrate pe cheltuieli cu reparațiile în sumă de .X. lei și reprezintă:

- lucrări de consolidare în sumă de .X. lei;
- lucrări cu reparații capitale și modernizări la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare în sumă de .X. lei ce au ca scop îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora.

De asemenea, lucrările de construcție efectuate la Oficiul .X. în sumă de .X. lei reprezintă reparații capitale și modernizări la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare ce au ca scop îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai clădirii.

Față de aceste constatări, organul de soluționare a contestației reține că nici sucursala și nici .X. S.A. nu prezintă alte documente decât cele analizate de organele de control din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată și nici argumente de natură să combată aceste constatări.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume reprezintă cheltuieli ulterioare care majoreaza valoarea de intrarea a mijloacelor fixe, și deci nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Însă prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu există constatări cu privire la recuperarea acestor cheltuieli pe calea amortizării așa cum prevede legislația fiscală în vigoare, respectiv art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În vederea lămuririi acestui aspect, cu adresa nr. 906759/28.06.2013 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. precizări referitoare la recuperarea cheltuielilor ulterioare efectuate la aceste imobile pe calea amortizării.

Cu adresa nr..X./24.07.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. menționează: „Amortizarea aferentă acestor modernizări calculată pe durata de utilizare a clădirii este prezentată în anexa nr.1, iar în anexa nr.2 sunt prezentate accesoriile aferente impozitului pe profit calculate în plus în raportul de inspecție fiscală, fără a se ține cont de cheltuielile cu amortizarea aferentă modernizărilor”.

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu modernizările în sumă de .X. lei .

Pe cale de consecință, **se va admite parțial contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu modernizările în sumă de .X. lei, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei**, corespunzător cheltuielilor cu amortizarea aferentă lucrărilor de modernizare.

4. Referitor la :

- **cheltuielile cu uniforme în sumă de .X. lei înregistrate și raportate de Direcția .X.;**

- **cheltuielile cu pierderi din creanțe în sumă de .X. lei înregistrate și raportate de Direcția .X.**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă la nivelul .X. S.A. au fost înregistrate pe cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea uniformelor achiziționate direct de la furnizori, precum și cheltuieli cu pierderi din creanțe, în condițiile în care la contestație nu sunt prezentate documente din care să rezulte acest fapt.

Perioada verificată: 2008.

În fapt, Direcția .X. a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea uniformelor achiziționate direct de la furnizori în sumă de .X. lei.

Prin Procesul verbal nr. .X./24.11.2010 încheiat de organele de control din cadrul DGFP.X. – Activitatea de inspecție fiscală- Serviciul control financiar, au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la nivelul centralei conform

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

De asemenea, **Direcția .X.** a înregistrat cheltuieli cu pierderi din creanțe în suma de .X. lei.

Pin Procesul verbal încheiat la data de 14.11.2008 de organele de control din cadrul AFP Contribuabili Mijlocii .X., au constatat și alte categorii de cheltuieli nedeductibile față de cele raportate la Centrală, respectiv cheltuiala în sumă de .X. lei reprezentând pierderi din creanțe-debitori pentru care sucursala nu deține sentință civilă de declarare a închiderii procedurii de faliment, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

Față de constatările din Procesul verbal nr..X./24.11.2010 încheiat de organele de control din cadrul DGFP.X. – Activitatea de inspecție fiscală-Serviciul control financiar, potrivit cărora nu au fost acceptate la deducere cheltuielile efectuate de DRP.X., a căror limită se analizează la nivelul .X. S.A., în baza art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că la contestație nu au fost prezentate documente din care să rezulte că aceste cheltuieli cu uniforme au fost înregistrate ca nedeductibile fiscal la nivelul .X. S.A..

Mai mult, prin adresa nr..X./30.04.2013 organele de inspecție fiscală precizează că *„această suma reprezintă cheltuială nedeductibilă cu uniformele aprovizionate direct de DRP.X. și date în consum în anul 2008”*.

Totodată, din constatările Procesului verbal încheiat la data de 14.11.2008 de organele de control din cadrul AFP Contribuabili Mijlocii .X., reiese

cu claritate că **aceste cheltuieli în sumă de .X. lei fac parte din alte categorii de cheltuieli constatate ca nedeductibile față de cele raportate la Centrală**, prin acest act constatator nefiind stabilit impozit pe profit și accesorii aferente.

Organul de soluționare a contestației reține că la contestație nu au fost prezentate documente din care să rezulte că sucursala a raportat aceste cheltuieli ca nedeductibile și că acestea au fost înregistrate ca nedeductibile fiscal la nivelul .X. S.A..

Ca urmare, principalul argument prezentat în contestație este că la nivelul .X. S.A. - Administrația Centrală s-a ținut cont de aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, fără însă a se prezenta documente din care să rezulte cele susținute.

De asemenea, argumentul contestatarii referitor la faptul că stabilirea de cheltuieli nedeductibile fiscal la nivel de sucursală, precum și calcularea de majorări și penalități aferente dublează sancțiunea nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin Procesul verbal nr..X./24.11.2010 și Procesul verbal din data de 14.11.2008 s-a constatat doar nedeductibilitatea acestor cheltuieli, fără a se calcula în sarcina sucursalelor.X. și .X. impozit și accesorii aferente, sumele constatate la nivel de sucursale fiind avute în vedere la determinarea impozitului pe profit pe anul 2005 și pentru anul 2008 la nivelul .X. S.A.

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru cheltuielile cu uniformele în sumă de .X. lei**, înregistrate la Direcția .X. **și pentru cheltuielile cu pierderi din creanțe în sumă de .X. lei**, înregistrate la Direcția .X..

5. În ceea ce privește:

- **cheltuielile cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei constituite la Direcția .X.**

- **cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea activelor și a creanțelor în sumă de .X. lei constituite la Direcția .X.,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă se

datorează majorările și penalitățile de întârziere calculate pe perioada de la data constituirii provizioanelor până la anularea acestora în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2004- 2006.

În fapt, Direcția .X. a constituit provizioane, astfel:

- în anul 2004, în valoare de .X. lei pentru clienți neîncasați, în procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, nefiind constituite pentru creanțe înregistrate înainte de 01.01.2004, iar pentru creanțele înregistrate după data de 01.01.2004 nu s-au prezentat horărâri judecătorești care să ateste deschiderea procedurii de faliment, neacceptate la deducere pe perioada 2004 – 2005;

- în anul 2006, pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei, provizioane pentru debitori diverși în sumă .X. lei, pentru sume în curs de rezolvare în valoare de .X. lei și pentru litigii diverse în valoare de .X. lei, neacceptate la deducere pe perioada 2006 – 2007. Pentru provizioanele constituite pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei sucursala nu a respectat limita legală de constituire, iar pentru provizioanele constituite pentru debitori diverși, sume în curs de rezolvare și litigii diverse, acestea nu aveau bază legală;

- pe anul 2007, în sumă de .X. lei pentru clienți neîncasați, în sumă de .X. lei pentru debitori diverși și în sumă de .X. lei pentru litigii diverse care nu îndeplineau condițiile pentru a fi deductibile, respectiv nu s-a respectat limita procentuală deductibilă pentru clienți neîncasați, iar pentru celelalte provizioane nu avea bază legală pentru constituire.

De asemenea, în anul 2005 sucursala a constituit provizioane în valoare de .X. lei pe care le-a evidențiat ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

Totodată, la **Direcția .X.**, prin Procesul verbal nr..X./31.03.2009, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile **pe anul 2005** în cuantum de .X. lei, **mai mult cu suma de .X. lei** față de cheltuielile nedeductibile stabilite de sucursală în sumă de .X. lei, astfel:

- suma de .X. lei reprezentand provizioane privind deprecierea creanțelor clienți, cheltuieli neacceptate la deducere deoarece sucursala nu a respectat prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind perioada ce depășește X de zile de la data scadenței, respectiv cota de deductibilitate de 25% din valoarea creanțelor asupra clienților;

-suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor, cheltuieli neacceptate la deducere deoarece nu se regăsesc în prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere ca sucursala a reluat în totalitate, la data de 31.12.2006 provizioanele constituite la 31.12.2005, **suma de .X. lei** reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor stabilite ca nedeductibile la

control ca urmare aplicarii prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, reprezinta venituri neimpozabile la calcul profitului determinat la nivel .X. SA.

De asemenea, **pe anul 2006** s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in cuantum de .X. lei, **mai mult cu suma de .X. lei** fata de cheltuielile nedeductibile stabilite de sucursală în sumă de .X. lei, după cum urmează:

- suma de .X. lei reprezentând provizioane privind deprecierea activelor nefiind respectate prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei, respectiv cota de deductibilitate de 30% din valoarea creantelor asupra clientilor;

-suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor, neacceptate la deducere deoarece nu au fost respectate prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Având în vedere ca sucursala a reluat în totalitate la data de 31.12.2007 provizioanele constituite la data de 31.12.2006, suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioane privind deprecierea activelor stabilite ca nedeductibile la control ca urmare a aplicarii prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, constituie venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil determinat la nivelul .X. SA.

În drept, potrivit prevederilor art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. Prin excepție, rezerva constituită de persoanele juridice care furnizează utilități societăților comerciale care se restructurează, se reorganizează sau se privatizează poate fi folosită pentru acoperirea pierderilor de valoare a pachetului de acțiuni obținut în urma procedurii de conversie a creanțelor, iar sumele destinate reconstituirii ulterioare a acesteia sunt deductibile la calculul profitului impozabil;

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;**
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;**
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;**
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

d) provizioanele specifice, potrivit legilor de organizare și funcționare, în cazul unei societăți comerciale bancare sau al unei alte instituții de credit autorizate, precum și pentru societățile de credit ipotecar și societățile de .X.;

e) rezervele constituite de societățile comerciale bancare sau alte instituții de credit autorizate, precum și de societățile de credit ipotecar, potrivit legilor de organizare și funcționare;

f) provizioanele constituite de fondurile de garantare, potrivit normelor Băncii Naționale a României;

g) rezervele legale și provizioanele constituite de Banca Națională a României, în conformitate cu legislația în vigoare;

h) rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele se diminuează astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc care rămâne în sarcina asigurătorului, după deducerea reasigurării;

i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute.

Potrivit pct.53 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora.”

Prin HG nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

„6. Punctul 53 va avea următorul cuprins:

53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la [art. 22](#) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la [art. 22](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit [art. 22](#) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici pot constitui provizioane conform prevederilor legale invocate, astfel pot constitui provizioane pentru clienți neîncasați în procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile, respectiv să fie înregistrate după data de 1 ianuarie 2004, nu au fost încasate între-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli, iar în cazul creanțelor în valută

provizioanele sunt deductibile la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile la data evaluării acestora.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele stabilite ca nedeductibile fiscal la Direcția .X. , se reține că prin contestație nu sunt prezentate argumente sau documente de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele prezentate în contestație se referă la faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat o dublă impozitare a acestora calculând majorări de întârziere și penalități de întârziere, atât la nivel de sucursală cât și la nivelul .X. S.A..

Organul de soluționare a contestației reține că prin Procesul verbal nr..X./29.10.2008 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul AFP .X. la Direcția .X. s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal precizând la pag.5, 7 și 8 din actul de control invocat *„având în vedere faptul că impozitul pe profit se calculeaza și se plătește de către Compania.X. SA .X. înregistrarea sumei totale de [...] lei ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit se va efectua la nivelul centralei pentru perioada decembrie 2006 – decembrie 2007, când cheltuielile cu provizioanele au fost anulate [...]” , fără să fie stabilite în sarcina sucursalei majorări și penalități de întârziere.*

Aceste cheltuieli au fost stabilite ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil la nivelul .X. S.A. și numai pe perioada 2004 – 2005 provizioane în valoare de .X. lei pentru clienți neîncasați constituite în anul 2004, respectiv 2006 – 2007 provizioane în valoare de .X. lei pentru clienți neîncasați constituite în anul 2006, fiind calculate majorări și penalități de întârziere pe aceste perioade numai la nivel de centrală.

În ceea ce privește invocarea aceleiași motiv pentru cheltuiala în sumă de .X. lei reprezentând provizioane constituite de sucursală în anul 2005, se reține că această sumă nu a fost stabilită ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la nivelul .X. S.A. și, deci nu au fost calculate majorări și penalități de întârziere, întrucât prin Procesul verbal nr..X./29.10.2008 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul AFP .X. la Direcția.X. s-a constatat că însăși sucursala a recunoscut ca și cheltuială nedeductibilă această sumă.

Ca urmare, prin anexa 73 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere s-au centralizat cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite prin actele de control nr..X./29.10.2008 și nr. .X./11.05.2011 încheiate la sucursala în vederea stabilirii ca nedeductibile fiscal la nivelul .X. S.A. și calculării de majorări și penalități de întârziere numai la nivel de centrală.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile cu provizioanele pentru deprecierea creanțelor și a activelor stabilite la Direcția .X. prin

contestație se precizează că sucursala a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile aceste sume și a influențat impozitul pe profit pe anii 2005 și 2006.

Susținerea contestației nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare față de cheltuielile nedeductibile stabilite de sucursală, respectiv :

- pe anul 2005 **sucursala a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei, iar organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de .X. lei** reprezentând provizioane ce nu respectă prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și provizioane constituite ce nu au temei legal;

- pe anul 2006 s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei, **mai mult cu .X. lei** reprezentând provizioane ce nu respectă prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și provizioane constituite ce nu au temei legal, **față de cuantumul stabilit de sucursală.**

Se reține și aspectul conform căruia prin contestație nu se aduc documente care să combată constatările referitoare la situația de fapt.

De asemenea, referitor la cuantumul sumei contestate, organul de soluționare a contestației sesizează aspectul conform căruia se contestă suma de .X. lei pe anul 2005 și suma de .X. lei pe anul 2006 reprezentând cheltuieli nedeductibile în condițiile în care suma totală a cheltuielilor nedeductibile este compusă, atât din sumele stabilite de sucursală ca nedeductibile fiscal, recunoscute la inspecția fiscală, cât și din sumele stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală, și pentru care la nivelul .X. S.A. au fost stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, prin anexa 83b la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere s-au centralizat cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite prin actele de control încheiate la sucursale în vederea stabilirii ca nedeductibile fiscal la nivelul .X. S.A. și calculării de majorări și penalități de întârziere numai la nivel de centrală.

Astfel, nu se reține argumentul potrivit căruia a avut loc dublă impunere, atât la sucursale, cât și la centrală, având în vedere că prin procesul verbal nr..X./31.03.2009 s-au analizat doar cheltuielile fără a fi stabilite impozite și accesorii, cheltuielile nedeductibile fiscal fiind centralizate în anexa 83b la raportul de inspecție fiscală ce stă la baza emiterii deciziei de impunere contestată și avute în vedere la influențarea profitului impozabil stabilit la nivelul .X. S.A..

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă“* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. **pentru cheltuielile cu provizioanele constituite în sumă de .X. lei în anul 2004, în sumă de .X. lei în anul 2006 și în sumă de .X. lei în anul 2007**, înregistrate la Sucursala Direcția .X. și **pentru cheltuielile cu provizioanele în sumă de .X. lei** înregistrate la Direcția .X..

6. Referitor la cheltuielile cu lucrările efectuate la Oficiul .X. , în sumă de .X. lei, înregistrate de Direcția .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă sucursala putea să încadreze în categoria lucrărilor de reparații contravaloarea lucrărilor de investiții efectuate la Oficiul .X. în condițiile în care din documentele prezentate rezultă că acestea reprezintă modernizări care majorează valoarea de intrare a imobilizării și se recuperează pe calea amortizării.

Perioada verificată: 2004 – 2005.

În fapt, Direcția .X. a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea lucrărilor în sumă de .X. lei efectuate la Oficiul .X. .

Prin Procesul verbal nr..X./29.10.2008, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Contribuabili Mijlocii .X. – Serviciul de inspecție fiscală 1, s-a constatat că sucursala a înregistrat eronat pe cheltuieli, în contul 628 *„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* sumele consemnate în facturile nr. .X./23.11.2004, nr. .X./02.02.2005 și nr. .X./02.02.2005, aceste sume reprezentând în fapt lucrări de investiții la Oficiul .X., fiind încălcate prevederile pct.4.33 din OMF nr.306/2002, pct.94 din OMFP nr.1752/2005 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv sucursala trebuia să majoreze valoarea mijloacelor fixe și cheltuielile trebuiau recuperate pe calea amortizării.

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

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

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

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se

recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

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

Totodată, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) **investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.**

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac

după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus chetuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majoreaza valoarea mijlocului fix si se recupereaza pe calea amortizarii calculată potrivit legii care reprezintă cheltuială de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectueaza după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Din constatările prezentate în Procesul verbal nr..X./29.10.2008, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Contribuabili Mijlocii .X. – Serviciul de inspecție fiscală .X., reiese că în perioada verificată sucursala a înregistrat în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” sumele consemnate în facturile nr. .X./23.11.2004, nr. .X./02.02.2005 și nr. .X./02.02.2005.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv devize pentru lucrari de construcții rezulta ca au fost executate lucrari de constructii și instalații electrice.

Potrivit contractului nr. .X./16.11.2001 încheiat de .X. S.A- Sucursala Direcția de Poștă .X. în calitate de achizitor și SC .X. SRL în calitate de executant, executantul se obligă să finalizeze lucrarea “*reparații curente la Oficiul .X.* ” și are responsabilitatea de a executa și de a finaliza lucrările, precum și de a remedia viciile ascunse, inclusiv de a proiecta, în limitele prevăzute în contract, fără a se preciza concret lucrările ce urmeaza a fi efectuate.

Din contract nu rezultă lucrările ce urmau a fi efectuate, iar la pct.14.2 se prevede că “*Lucrările trebuie să se deruleze conform graficului general de execuție și să fie terminate la data stabilită*”. Se reține că la contestație nu a fost prezentat graficul general de execuție.

Din documentele aflate la dosarul cauzei (devize) reiese că au fost efectuate lucrări de construcții constand in: desfacere pardoseli din parchet și montat pardoseală parchet trafic intens, montare plasă sudată în pardoseli, montare armătură la construcții din bare și grinzi și stâlpi, pereți despărțitori din plăci rigips, turnare beton armat la construcții în planșee, zidărie din blocuri de BCA, tencuieli interioare, uși metalice, confecționat armătură pentru stâlpișori, buiandrug și centru de siguranță în ateliere centralizate etc., precum și lucrări de instalații electrice interioare. În ce privește devizele ofertă pentru lucrări de instalații electrice interioare acestea cuprind doar materialele necesare, respectiv tuburi, țevi de protecție, izolant IP-PVC, conductori electrici, cablu energie, doze ramificație, corpuri de iluminat și accesorii etc..

Potrivit celor de mai sus se reține ca din documentele prezentate rezulta ca au fost efectuate lucrari de construcții și lucrări de instalații electrice interioare ce au ca efect creșterea gradului de confort și ambient.

De asemenea, se reține că, din punct de vedere fiscal, în categoria lucrurilor de modernizare, în cazul de față clădire, intra lucruri de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre și usi din alte materiale mai performante decât cele care au fost inițial, placari pereti cu rigips, lucruri de instalatii electrice noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termica a clădirii.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa nr. .X./15.02.2009:

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

În categoria lucrurilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intra lucruri de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre și usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucruri de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termica a acestora.”

Mai mult, .X. S.A. nu demonstrează că lucrările executate sunt altele decât cele din ofertă.

Față de cele prezentate mai sus se reține că la contestație nu au fost prezentate alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, având în vedere și prevederile pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora :

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

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

se retine ca suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu consolidarea sedului Oficiul .X. de natura modernizarilor care majoreaza valoarea imobilului și se recupereaza pe calea amortizării.

Însă prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu există constatări cu privire la recuperarea acestor cheltuieli pe calea amortizării așa cum prevede legislația fiscală în vigoare, respectiv art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În vederea lămuriri acestui aspect cu adresa nr.X/28.06.2013 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. precizări referitoare la recuperarea cheltuielilor ulterioare efectuate la aceste imobile pe calea amortizării.

Cu adresa nr..X./24.07.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. menționează: *„Amortizarea aferentă acestor modernizări calculată pe durata de utilizare a clădirii este prezentată în anexa nr.1, iar în anexa nr.2 sunt prezentate accesoriile aferente impozitului pe profit calculate în plus în raportul de inspecție fiscală, fără a se ține cont de cheltuielile cu amortizarea aferentă modernizărilor”*.

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu modernizările în sumă de .X. lei.

Pe cale de consecință, **se va admite parțial contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu modernizările în sumă de .X. lei, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei**, corespunzător cheltuielilor cu amortizarea aferentă investițiilor efectuate la OP .X..

7. În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de .X. lei din anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, deduse anterior, înregistrate de la Direcția .X. , Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se

pronunțe dacă sucursala trebuia să evidențieze pe venituri impozabile ajustările pentru deprecierea activelor circulante deduse anterior.

Perioada verificată: anul 2008.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr. .X./05.05.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X., **Direcția .X.** , la începutul anului 2008 avea constituite provizioane pentru ajustări din deprecierea activelor circulante înregistrate pe cheltuieli deductibile din anul 2007.

În luna decembrie 2008 s-au anulat ajustările constituite în luna decembrie 2007 prin includerea acestora pe venituri neimpozabile, respectiv în contul 7814"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante".

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neincluderea sumei de .X. în veniturile impozabile ale anului 2008 nu au fost respectate prevederile art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă."

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că reducerea sau anularea oricărui provizion care a fost dedus anterior se include în venituri impozabile.

În ceea ce privește veniturile din anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, deduse anterior, înregistrate de Sucursala Direcția .X. , din constatări reiese că în luna decembrie 2007 sucursala a înregistrat aceste ajustări pe seama următoarelor cheltuieli:

-contul 6814.1 "Cheltuieli de exploatare privind *ajustările nedeductibile fiscal pentru deprecierea activelor circulante*" în sumă de .X. lei;

- contul 6814.2 "Cheltuieli de exploatare privind *ajustările deductibile fiscal pentru deprecierea activelor circulante*" în sumă de .X. lei.

În luna decembrie 2008 are loc anularea ajustărilor constituite în decembrie 2007 prin includerea lor în veniturile neimpozabile – contul 7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"- în sumă de .X. lei."

Astfel, deși în luna decembrie 2007 sucursala a înregistrat ajustările deductibile fiscal pentru deprecierea activelor circulante în sumă de .X. lei, în luna decembrie 2008 această suma a fost anulată prin înregistrarea pe venituri neimpozabile alături de suma de .X. lei reprezentând ajustări nedeductibile.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că anularea ajustărilor deductibile pentru deprecierea activelor circulante în sumă de .X. lei se anulează pe seama veniturilor impozabile.

Referitor la susținerea contestatarii conform căreia provizioanele pentru ajustări din deprecierea activelor circulante **în sumă de .X. lei** au fost considerate cheltuieli nedeductibile în luna decembrie 2007, iar la anularea acestora în luna decembrie 2008 au fost incluse în veniturile impozabile, se reține că la contestație nu au fost prezentate documente din care să rezulte cele susținute de contestatară și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de .X. S.A. **pentru veniturile impozabile în sumă .X. lei reprezentând ajustări deductibile pentru deprecierea actiilor circulante**, înregistrate la Sucursala Direcția .X. .

8. În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de .X. lei, neevidențiate de Sucursala Fabrica .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la cuantumul veniturilor neevidențiate de sucursală în condițiile în care din documentele prezentate de .X. S.A., respectiv note contabile și situații comparative, rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: iulie 2003 – decembrie 2007.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr. .X./01.03.2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X., **Sucursala Fabrica .X.** nu a înregistrat toate veniturile impozabile, astfel:

- în cazul livrărilor către terți sucursala a înregistrat venituri mai mici decât costul de producție la care s-a efectuat descărcarea din gestiune a produselor finite, iar o parte din cantitățile înregistrate în contul terților nu au fost facturate întrucât au plecat către alte subunități ale .X. S.A. la cost de producție (coloanele 9 și 10);

- livrări către terți pentru care, din eroare, descărcarea din gestiunea produselor finite s-a efectuat la prețul de vânzare (coloana 11);

- în luna mai 2005 sucursala a inclus soldul contului 345 „*Produse finite*” în rulajul lunii curente;

- la data de 06.10.2005 .X. S.A. a încheiat Contractul nr. .X./ .X. cu SC .X. SA în vederea încasării în numerar a facturilor aferente serviciului de televiziune prin satelit, precum și corespondența neprioritară simplă. Din verificarea comenzilor, avizelor de expediție, facturilor și înregistrărilor în contabilitate a rezultat că pe avize este înscrisă valoarea zero, iar în contabilitate au fost înregistrate pe venituri doar o parte din valoarea mărfurilor transmise în baza acestui contract, veniturile neînregistrate fiind în sumă de .X. lei, neputând fi identificate dacă sunt aferente relației comerciale cu SC .X. SA sau cu alte societăți, suma nefiind inclusă în ieșirile din evidențele contabile;

- la sfârșitul fiecărui an, sucursala a efectuat inventarierea patrimoniului nefiind înregistrate diferențe privind produsele finite astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de inventar la produsele finite față de cele înregistrate în contabilitate.

La stabilirea veniturilor suplimentare, prezentate în anexa 18 la Procesul verbal nr. .X./01.03.2013 s-a ținut cont de toate situațiile particulare ca urmare a reconstituirii evidențelor contabile privind gestiunea producției realizate.

Având în vedere că sucursala nu a prezentat un calcul detaliat al valorii produselor finite ieșite din gestiune la prețul de cost concomitent cu înregistrarea venitului obținut din vânzarea acestora organele de inspecție fiscală au reconstituit prețul de vânzare al produselor finite prin adăugarea costului de întreprindere stabilit trimestrial de sucursală și a unui procent minim de profit de 10%.

Astfel, s-au stabilit venituri impozabile în sumă de .X. lei la Sucursala Fabrica .X., astfel:

- .X. lei în perioada iulie 2003 – martie 2006 reprezintă diferența între prețul produselor livrate (înregistrat la preț de livrare) și veniturile înregistrate în contul 701 "*Venituri din vânzarea produselor finite*" (la prețul de vânzare);

- .X. lei în perioada aprilie 2006 – decembrie 2008 reprezintă diferența între prețul produselor livrate (costul de producție înregistrat de sucursală la care organele de inspecție fiscală au adăugat costul de întreprindere și procentul de profit) și veniturile înregistrate în contul 701 "*Venituri din vânzarea produselor finite*".

Prin contestație se aduc următoarele argumente:

Contestatară susține că ar trebui luate în calcul o serie de reglări contabile, cum sunt:

In luna iulie 2003 s-a înregistrat, conform .X./31.07.2003 corectie pe debitul contului 345 "*Produse Finite*" în suma de -.X. lei, anexând .X./30.06.2003 în care se specifică că se va regla soldul la luna iunie 2003 și fișa contului 345 "*Produse Finite*" produse finite pe luna iulie 2003.

In luna iunie 2007 se înregistrează conform .X./30.06.2007 corectie pe debitul contului 345 "*Produse Finite*" produse finite în valoare de .X. lei conform Procesului verbal încheiat de .X..

In luna decembrie 2007 se înregistrează cu .X./31.12.2007 corectie pe creditul contului 345 "*Produse Finite*" în valoare de .X. lei, anexând fișa contului 345 "*produse finite*" pe luna decembrie 2007.

În ceea ce privește situația veniturilor neînregistrate în contabilitatea sucursalei în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare facturi SC .X. SA contestatară susține că:

În luna septembrie 2005 s-au înregistrat venituri din vânzări către SC .X. SA în valoare de .X. lei care nu sunt cuprinse în avize, respectiv descarcare produse finite. Pentru luna septembrie 2005 s-a făcut corespondența avizelor cu facturile și s-a constatat că toate serviciile prestate către beneficiari au fost facturate, inclusiv serviciile prestate pentru SC .X. SA. Suma de .X. lei a fost înregistrată cu .X./31.10.2005 (incarcare-descarcare produse finite). Contestatară atașează copie de pe fișa contului 345 "*Produse Finite*". Ca urmare, contestatară consideră că, în coloana 18 reprezentând diferențe, în luna octombrie 2005 ar trebui să figureze suma de .X. lei cu plus regularizând astfel suma de .X. cu minus înregistrată în luna septembrie 2005.

In luna ianuarie 2006 din avizele reconstituite rezultă suma de .X. lei reprezentând facturi SC .X. SA, suma care nu a fost luată în calcul de către organele de inspecție fiscală.

In lunile martie, aprilie, mai, iunie, iulie august 2006 a făcut corespondența avizelor-iesiri produse finite cu facturile și din anexe a rezultat că toate avizele au fost facturate, iar în veniturile din vânzări produse finite se regasesc și facturile SC .X. SA care au fost înregistrate în avize (descarcare produse finite) la cost de producție zero.

In luna martie 2006 la descarcarea de gestiune produse finite nu s-au înregistrat avizele SC .X. SA, din corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți cu facturile rezultând că s-a facturat în plus suma de .X. lei.

De asemenea, comanda nr. .X./ .X./31.03.2006 reprezentând seturi admise SC .X. SA în valoare de .X. lei a fost înregistrată eronat în contul 708 "*Venituri din activități diverse*" deci suma facturată în plus este de .X. lei. Din documentele anexate reiese că serviciile reprezentând tipar facturi .X. au fost facturate în totalitate și suma de .X. lei nu trebuie considerată ca venit neînregistrat.

In perioada aprilie- iunie 2006 la descarcarea de gestiune produse finite s-au înregistrat avize .X. în valoare de .X. lei. Din corespondența avizelor de ieșire produse finite către terți cu facturile a rezultat că s-a facturat întreaga cantitate de facturi .X., iar suma de .X. lei nu trebuie considerată ca venit neînregistrat.

In luna august 2006 nu s-au inregistrat prestatii pentru firma .X.. Suma de .X. lei a fost inregistrata eronat de organele de inspectie fiscala in luna august. Factura nr. .X. in valoare de .X. lei este inregistrata in luna iunie 2006 si in contul de venituri și produse finite. Atasează anexa 16 cu corespondenta avizelor de iesire produse finite catre terti cu facturile, precum si fisa clientului .X.

În ceea ce privește situația veniturilor din vânzări comparativ cu costul de producție, contestatara susține că:

Pentru anul 2006 la care s-au făcut estimări și s-a calculat o diferență de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate, a făcut corespondența avizelor cu facturile constatându-se că o pondere importantă a ieșirilor s-a efectuat la preț de vânzare și nu la cost de producție. Organele de inspectie fiscala au stabilit aceste diferente prin aplicarea regiei de intreprindere si cotei de profit la prețul de vânzare care cuprinde deja regia de intreprindere si cota de profit rezultand astfel un venit din vanzari mult mai mare decat cel inregistrat in contabilitate. În susținere anexeaza situatiile cu iesirile de produse finite din gestiune inregistrate la pret de vanzare.

Pentru anul 2007 la care s-au facut estimari si s-a stabilit diferenta de .X. lei venituri neînregistrate s-a calculat costul de productie si pretul de vanzare conform metodologiei nr. .X./ .X./16.03.2006 pentru fiecare comanda aferenta avizelor de iesire produse finite din fisierele predate organelor de inspectie fiscala.

De asemenea, contestatara susține că a efectuat corespondenta iesirilor din gestiunea de produse finite cu pretul de vanzare și demonstreaza ca veniturile din vanzare produse finite sunt cele inregistrate in balanta financiara si ca in calculul pretului de vanzare sunt cuprinse toate elementele: regie sectie, regie intreprindere, materii prime, materiale, servicii executate la terti, cota de profit.

În drept, potrivit prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.414/2003 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada iulie 2003 - decembrie 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 prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, aplicabile din anul 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.”

Potrivit dispozițiilor pct.12 din 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 profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că în baza documentelor reconstituite și pe baza evidențelor contabile ale sucursalei, organele de inspecție fiscală au întocmit „*Situația privind diferențele dintre producția, vânzările înregistrate în contul 345 și Gestiunea de produse finite și respectiv contul 701*” în care s-a ținut cont de reglările efectuate la contul 345 *”Produse finite”*.

De asemenea, s-au stabilit venituri neînregistrate în contabilitatea sucursalei în suma de .X. lei ce nu au putut fi identificate dacă sunt aferente relației comerciale derulate cu SC .X. SA sau cu alte societăți, sumă care nu este inclusă în ieșirile din evidențele contabile de gestiune reconstituite ale societății, prezentate la inspecția fiscală .

Totodată, având în vedere că sucursala nu a prezentat un calcul detaliat al valorii produselor finite ieșite din gestiune la costul de producție concomitent cu înregistrarea în contabilitate a venitului obținut din vânzarea acestora, organele de inspecție fiscală au reconstituit prețul de vânzare al produselor finite prin adăugarea costului de întreprindere stabilit trimestrial de sucursală și a unui procent minim de venit de 10%.

Față de cele stabilite de organele de inspecție fiscală, la contestație se prezintă o serie de documente, respectiv note contabile, fișa contului 345 *„produse finite”* și situații ale ieșirilor de produse finite cu factura și/sau cu avize de însoțire a mărfurilor și se arată că a efectuat corespondența avizelor reconstituite cu facturile din care reiese că trebuie influențate veniturile stabilite de organele de inspecție fiscală ca neevidențiate în sensul diminuării cuantumului acestora.

De asemenea, contestatara arată că trebuie efectuate o serie de reglări ale soldului contului 345 *”Produse finite”* care influențează cuantumul veniturilor stabilite suplimentar.

Prin adresa nr.X/28.06.2013, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a transmis Direcției generale .X. copia adresei nr.X/28.06.2013, înaintată .X. S.A., și a solicitat formularea punctului de vedere cu privire la aceste aspecte conform prevederilor art.213 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.3.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin adresa nr. .X./24.07.2013, Direcția generală .X. comunică organului de soluționare a contestației că echipa de inspecție fiscală își păstrează punctul de vedere prezentat în adresa nr. .X./16.04.2013 și după prezentarea anexelor contestației prin adresa nr. .X./05.07.2013, fără să efectueze o analiză a documentelor prezentate în raport cu cele constatate prin raportul de inspecție fiscală și fără să precizeze, concret, motivele pentru care își menține constatările.

Cu adresa nr.X/17.10.2013, Direcția generală de soluționare a contestațiilor revine asupra adresei nr.X/28.06.2013 solicitând organelor de inspecție fiscală să precizeze dacă documentele prezentate de contestatară influențează situația de fapt constatată inițial de inspecția fiscală.

Prin adresa de răspuns nr. .X./22.10.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. precizează că își păstrează punctul de vedere prin adresa nr. .X./16.04.2013 și după prezentarea anexelor contestației *“deoarece documentele anexate nu au fost suficiente pentru a putea fundamenta punctul de vedere al companiei cu privire la diferențele suplimentare stabilite prin procesul verbal încheiat la sucursala Fabrica .X.”*.

Din analiza documentelor prezentate la contestație organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Contestatară anexează nota contabilă nr. .X./30.06.2003 în care se înregistrează produse finite în luna iunie 2003 și în care se precizează că se va corecta contul 345 în luna iulie *“345 = .X.”* și nota contabilă nr. .X./30.07.2003 prin care se evidențiază corecții ale soldului contului 345 *“Produse finite”* pe luna iunie și corecție cont 345 *“Produse finite”* la magazie pe perioada ianuarie – iunie 2003, precum și înregistrări de intrări de produse finite și descărcări ale gestiunii de produse finite pe luna iulie 2003.

Din documentul *“Situația privind diferențele dintre producția, vânzările înregistrate în contul 345 și Gestiunea de produse finite și respectiv contul 701”* întocmit de organele de inspecție fiscală reiese că pe luna iulie 2003 sunt înregistrate intrări de produse finite în sumă de .X. lei, iar din nota contabilă nr. .X./30.07.2003 rezultă intrări pe luna iulie 2003 în sumă de .X. lei (.X. (poz.1) -.X. (poz.5) corecție sold iunie).

Conform celor arătate mai sus există neconcordanțe între documentele prezentate de contestatară și situația întocmită de organele de inspecție fiscală, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește analiza tuturor documentelor depuse de contestatară.

De asemenea, cu titlu exemplificativ, se mai rețin următoarele:

Pentru anul 2007 sunt prezentate la contestație situații lunare cu ieșirile de produse finite pe fiecare comandă, în care sunt evidențiate elementele pretului de vânzare, respectiv manopera, regie secție, regie întreprindere %, materiale, mat. prime, serv. terți, cota de profit pentru care susține că a efectuat corespondența ieșirilor din gestiunea de produse finite cu prețul de vânzare și demonstrează că veniturile din vânzare produse finite sunt cele înregistrate în bilanța financiară, iar în calculul prețului de vânzare sunt cuprinse toate elementele.

Potrivit prevederilor art.213 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *”(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

[...]

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”,

se reține că, atât timp cât legea prevede posibilitatea contestatarii de a depune documente suplimentare la contestație, iar analiza contestației se face în raport de susținerile și documentele anexate la dosarul cauzei, având în vedere faptul că prezentarea de noi documente la contestație ar putea schimba situația de fapt inițial constatată, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra tuturor documentelor suplimentare prezentate și a modului în care acestea influențează rezultatul financiar pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale.

Ca urmare, se reține ca necesara analizarea punctuală a documentelor prezentate suplimentar ca anexe la contestație comparativ cu constatările din raportul de inspecție fiscală în vederea stabilirii dacă influențează cuantumul veniturilor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași*

perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit aferent veniturilor din producția de mărfuri în sumă de .X. lei neevidențiate la Sucursala Fabrica .X., urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cuantumul acestor venituri în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și în funcție de cele constatate la reanalizare să procedeze conform prevederilor legale incidente.

9. În ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de .X. lei cu investiții și cu prestările de servicii suplimentare și cheltuielile cu lucrările de consolidare și modernizare neincluse în valoarea imobilului transferat către SC .X. SA, se rețin următoarele:

9.a) Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu consolidarea și modernizarea la Obiectele 1, 4, 6, 9, 10, 12 și 14, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă sucursala putea să încadreze contravaloarea lucrărilor de investiții efectuate la sediul sucursalei în categoria lucrărilor de reparații în condițiile în care din documentele prezentate rezultă că acestea majorează valoarea de intrare a imobilizării și se recuperează pe calea amortizării.

Perioada verificată: iulie 2003 – martie 2004.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr. .X./01.03.2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X., Sucursala Fabrica .X. a evidențiat în mod eronat în contul de cheltuieli directe 611.2 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în loc de contul 231 „Imobilizări corporale în curs” contravaloarea materialelor și lucrărilor de construcții destinate realizării lucrărilor de consolidare și modernizare în sumă de .X. lei.

Astfel, ca urmare a analizării situațiilor de lucrări, în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a procedat la reîncadrarea operațiunii ca fiind lucrări de investiții care trebuiau să majoreze valoarea mijloacelor fixe și să fie recuperate pe calea amortizării, constatându-se că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu art.24 alin.(1) și (3) lit.a) și d) și alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, conform prevederilor art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada iulie 2003 – decembrie 2003:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile din anul 2004:

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

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

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

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

Totodată, prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

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

Totodată, potrivit art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Din Contractul de execuție lucrări nr. .X./ .X./24.12.2002 încheiat de .X. S.A. – Fabrica .X., în calitate de beneficiar, cu SC .X. SA, în calitate de executant, reiese că părțile au stabilit ca executantul să realizeze și să finalizeze lucrarea „*RK consolidare și modernizare sediu Fabrica .X.*”, în termen de 12 luni, iar beneficiarul să achite suma de .X. lei conform graficului de plăți.

Termenul de execuție a fost prelungit cu patru luni și valoarea contractului a fost majorată cu suma de .X. lei prin Actul adițional nr. .X./ .X./22.12.2003 la contractul de execuție.

La contract sunt anexate situații cu „*Lucrări fond de investiții*” în care sunt prezentate obiectele 1, 2, 3, 5, 6, 7, 9, 11, 13 și 14 și cu „*Lucrări fond reparații capitale*” în care sunt prezentate obiectele 1-8, 10, 12 și 14, precum și

valoarea totală și valoarea lucrărilor de construcții-montaj pe fiecare obiect la care s-au efectuat astfel de lucrări.

Din constatări reiese că în urma analizării situațiilor de lucrări a rezultat că lucrările executate în baza contractului mai sus menționat reprezintă consolidări și modernizări care majorează valoarea imobilelor și se recuperează pe calea amortizării.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală prin contestație se aduc argumente în sensul că reparațiile capitale nu constituie modernizări ci reparații.

De altfel însăși contestatara invocă prevederi din Proiectul Tehnic referitoare la **obiectul nr.1** "*Instalatia de incalzire a fost demontata inclusiv centrala termica*" prin care se precizeaza că **centrala termica a fost demontata si inlocuita cu o centrala mai moderna si mai performanta**, dar a fost achitata din fonduri de investitii, inclusa in contul 231 "*Investitii in curs*", urmand ca la finalizarea lucrarilor de RK sa majoreze valoarea mijlocului fix, respectiv a obiectului nr.1.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia radiatoarele de aluminiu utilizate la executarea acestei lucrări nu îmbunătătesc condițiile din clădire, au aceeași utilitate ca radiatoarele vechi, fiind dimensionate ca suprafața radiantă, în funcție de spațiile ce trebuie încălzite ca și radiatoarele înlocuite, invocând cap.8 pct.8.1 alin.(4) care prevede "*Inlocuire partiala sau totala a instalatiilor functionale electrice, sanitare, incalzire*" din **Decizia nr. .X./1977 a Institutului Central .X.** astfel că aceste **cheltuieli cu RK nu constituie o modernizare care majorează valoarea mijlocului fix**, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că lucrările de consolidare și modernizare la imobile reprezintă, din punct de vedere fiscal, lucrări care îmbunătățesc parametrii inițiali și conduc la creșterea gradului de confort și ambient, însăși proiectul tehnic menționând că "***centrala termica a fost demontata si inlocuita cu o centrala mai moderna si mai performanta***", precum și faptul că "***la Obiectivul nr.6 - s-a proiectat o noua instalatie de incalzire cu corpuri statice- registre .X. ale***" etc.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr. .X./15.02.2009:

" *Din punctul de vedere al atributiilor noastre si in conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, in categoria lucrarilor de reparatii intra lucrari de genul: zugraveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolatiei, [...] inlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natura (inlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), inlocuirea unor retele electrice, termice de canalizare existente si uzate si altele de acest gen.*

In categoria lucrarilor de modernizare, in cazul de fata cladiri, intra lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori,

montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”

Analizarea de către contestatară a fiecărei lucrări executate nu poate fi reținută având în vedere că lucrările de reparații capitale presupun un ansamblu de lucrări ce urmează a fi executate și care la finalizare conduc la îmbunătățirea parametrilor inițiali ce conduc la creșterea gradului de confort și ambient. Astfel, lucrările de demontare, demolare etc. fac parte din lucrările premergătoare realizării lucrărilor de investiții, respectiv reparații capitale.

Acest fapt reiese chiar din exemplele din Proiectul tehnic prezentate de contestatară, care constau în:

“La obiectivul nr.1 – “Instalatia de incalzire a fost demontata inclusiv centrala termica” centrala termica a fost demontata si inlocuita cu o centrala mai moderna si mai performanta, dar a fost achitata din fonduri de investitii, inclusa in contul 231 "Investitii in curs", urmand ca la finalizarea lucrarilor de RK sa majoreze valoarea mijlocului fix, respectiv a obiectului nr.1. În acest sens:

a.1. - s-a proiectat o instalatie noua de incalzire cu corpuri statice - radiatoare de aluminiu - proiectul a fost achitat din fondul de investitii și inclus in contul 231 "Investitii in curs", urmand sa majoreze valoarea mijlocului fix la finalizarea lucrarilor de RK. “

În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia *“a.2. - Referitor la "proiectarea de instalatii noi de evacuare pentru utilajele tehnologice" -aceasta lucrare nu s-a mai realizat. S-au efectuat numai lucrari de demontare a instalatiei vechi de ventilatie, datorita noilor destinatii ale spatiilor si a noilor fluxuri de productie, iar o parte din ventilatie (aproximativ 10%), respectiv la Atelierul Tipar Inalt, a fost reparata, vopsita si păstrat vechiul sistem de ventilatie din acel spatiu”* organul de soluționare a contestației reține că și aceste lucrări fac parte din categoria reparațiilor capitale efectuate la obiectul 1, având în vedere schimbarea destinației spațiilor.

Mai mult, se reține că pentru a justifica specificatia de la Cap.13 pct.13.3 din Decizia nr. .X./1977 a Institutului Central .X. care precizează *"In cadrul devizelor de reparatii capitale se pot include si unele imbunatatiri sau modernizari constand in inlocuirea anumitor elemente de constructii depasite de dezvoltarea tehnicii cu elemente corespunzatoare nivelului tehnicii actuale"* contestatara ar fi trebuit să prezinte situații de lucrări, devize de cheltuieli și facturi emise separat pentru reparații capitale de natura investițiilor și separat pentru lucrări de natura reparațiilor curente.

Se reține că simpla invocare a mențiunilor din Decizia nr. .X./1977 a Institutului Central .X. și a unor mențiuni din Proiectul Tehnic, precum și a unor

avize, ordine și Instrucțiuni emise de ministerul de resort (M.X.) nu sunt suficiente pentru a demonstra natura cheltuielilor cu lucrările efectuate.

Din punct de vedere fiscal, natura cheltuielilor efectuate se justifică cu documente respectiv, contracte, situații de lucrări, devize de cheltuieli, facturi, sau orice alte documente și care stau la baza încadrării acestora în una din categoriile: cheltuieli cu reparații deductibile fiscal sau cheltuieli cu investițiile, respectiv modernizările ce măjoreaza valoarea mijloacelor fixe și care se recupereaza pe calea amortizării.

Însă prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu există constatări cu privire la recuperarea acestor cheltuieli pe calea amortizării așa cum prevede legislația fiscală în vigoare, respectiv art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În vederea lămuriri acestui aspect cu adresa nr.X/28.06.2013 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. precizări referitoare la recuperarea cheltuielilor ulterioare efectuate la aceste imobile pe calea amortizării.

Cu adresa nr..X./24.07.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. menționează: *„Amortizarea aferentă acestor modernizări calculată pe durata de utilizare a clădirii este prezentată în anexa nr.1, iar în anexa nr.2 sunt prezentate accesoriile aferente impozitului pe profit calculate în plus în raportul de inspecție fiscală, fără a se ține cont de cheltuielile cu amortizarea aferentă modernizărilor”*.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu modernizările în sumă de .X. lei.

Pe cale de consecință, **se va admite parțial contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu modernizările în sumă de .X. lei, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei**, corespunzător cheltuielilor cu amortizarea aferente investițiilor efectuate imobilul transferat către SC .X. SA.

9.b) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu consolidarea și modernizarea clădirii tranferată în patrimoniul SC .X. SA, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu modernizarea clădirii tranferată în patrimoniul SC .X. SA, înregistrată pe cheltuieli

cu reparațiile, reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente pentru acest capăt de cerere.

Perioada verificată: iulie 2003 – martie 2004.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr. .X./01.03.2013 încheiat de organele de inspecție fiscală la Sucursala Fabrica .X., imobilul denumit “*Obiectul 2*” a fost transferat în baza Protocolului nr. .X./ .X. din data de 30.04.2004 în patrimoniul S.C. .X. S.A. la valoarea de inventar, fără ca aceasta să includă valoarea consolidărilor și modernizărilor efectuate de S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care nu a fost acceptată la deducere suma de .X. lei reprezentând contravaloarea acestor lucrări neinclusă în valoarea imobilului predat prin protocol altei societăți comerciale, având în vedere că nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, cheltuielile în sumă de .X. lei fiind stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit .

Prin contestație, deși se contestă suma totală a cheltuielilor înregistrate pe cheltuieli cu reparații, încadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind modernizări care majorează valoarea imobilelor ce se recuperează pe calea amortizării, .X. S.A. nu aduce argumente cu privire la constatarea potrivit căreia suma de .X. lei reprezintă cheltuieli ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 din vechiul Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”. Principiul a fost preluat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care statuează „*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*”.

Totodată, prin art.250 al aceluiași act normativ coroborat art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se prevede că: *“Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”* și respectiv *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr..X./X./2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În baza celor reținute și având în vedere că .X. S.A. deși contestă în întregime Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,

se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.

9.c) Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu prestări servicii pentru care Sucursala Fabrica .X. nu a prezentat contract, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu prestările de servicii suplimentare sunt deductibile fiscal în condițiile în care au fost efectuate înainte de semnarea actului adițional și nu a fost prezentat contract scris, încheiat între beneficiar și executant.

Perioada verificată: iulie 2003 – decembrie 2003.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei aferente lucrărilor suplimentare efectuate la Obiectele 1, 4, 6, 9, 10, 12 și 14 pe motiv că sucursala nu poate face dovada prestării unor servicii suplimentare față de contractul inițial.

Potrivit constatărilor din Procesul verbal nr..X./01.03.2013 încheiat de organele de inspecție fiscală la Sucursala Fabrica .X. prin Actul adițional nr. .X./22.12.2003 la Contractul de execuție lucrări nr..X./X./24.12.2002 încheiat între .X. S.A. - Fabrica .X. în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de executant, s-a suplimentat valoarea contractului cu suma de .X. lei, fără TVA, fără a se justifica sau detalia lucrările suplimentare negociate.

S-a constatat că SC .X. SRL a facturat lucrări suplimentare realizate în perioada iulie 2003-decembrie 2003, înainte de semnarea actului adițional. Astfel ca, urmare a neprezentării graficului de execuție, a propunerii tehnice și a altor documente care să specifice detaliat care dintre lucrări sunt incluse în prețul inițial de .X. lei, precum și a documentelor care să detalieze pe obiecte și lucrări valoarea suplimentară de plată stabilită prin actul adițional, aceste cheltuieli sunt aferente valorii inițiale stabilite prin contract.

Pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile trebuie să fie efectuate în baza unui contract care să cuprinda date referitoare la prestatori, termene, iar defalcarea acestora să se efectueze pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

În drept, potrivit art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în anul 2003:

” La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.”

La art.9 alin.7 lit.s) din același act normativ se precizează:

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, prestari de servicii sau asistenta, în situatia în care nu sunt încheiate contracte în forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata;”.

La pct.9.14 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, în vigoare în perioada verificată, se precizează:

“ Nu intra sub incidenta art. 9 alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice si juridice, care se refera la întreținerea si repararea activelor, serviciile .X., de comunicatii si de multiplicare. În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract scris care sa cuprind date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.

Verificarea prestatiei se realizeaza prin analiza documentelor justificative care atesta efectuarea serviciilor - situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.”.

Conform prevederilor legale mentionate se retine ca se pot deduce cheltuielile cu serviciile prestate numai in cazul in care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de contracte incheiate cu prestatorii, serviciile sa fie efectiv prestate pentru activitatea autorizata iar societatea sa faca dovada realizarii prestatiei cu documente justificative.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală Sucursala Fabrica .X. a dedus cheltuielile cu lucrările suplimentare realizate în perioada iulie-decembrie 2003 și facturate de SC .X. SRL în condițiile în care Actul adițional nr. .X. la Contractul de execuție lucrări nr..X./X./24.12.2002, prin care s-a suplimentat valoarea contractului cu suma de .X. lei, a fost încheiat la data de 22.12.2003, lucrările facturate fiind efectuate înainte de semnarea actului adițional.

Încheierea contractului este o obligație „ad validitatem,, respectiv îndeplinirea formalităților prestabilite de lege în lipsa cărora actul juridic civil nu s-ar putea naște în mod valabil. Pentru validitatea contractului este necesar ca, în plus, contractul să aibă obiect determinat, licit și moral. Forma scrisă a contractului are forța probantă prevăzută de lege.

Se retine ca la data efectuării inspecției fiscale si incheierii Procesului verbal nr..X./01.03.2013 sucursala nu a facut dovada ca serviciile facturate au fost executate în baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului.

Sucursala nu a prezentat graficele de execuție sau documente care să specifice detaliat care dintre lucrări sunt incluse în prețul contractului inițial de .X. lei stabilit prin Contractul de execuție lucrări nr..X./X./24.12.2002 și nici documente care să detalieze pe obiecte și lucrări valoarea suplimentară de plată stabilită prin actul adițional, precum și defalcarea acestora pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

De altfel, contestatara recunoaște plata acestor lucrări suplimentare și prin contestație prezintă motivele care au generat astfel de lucrări, respectiv:

Începând cu luna mai 2003, în urma deciziei Ministerului Comunicațiilor și Tehnologiei Informației privind pregătirea fabricii pentru Congresul .X. care a avut loc în luna septembrie 2004, cât și re tehnologizarea care a intervenit în luna noiembrie 2003, **au avut loc modificări în proiectul inițial**, cum ar fi:

- modificarea sistemului de ventilație și climatizare adaptat noilor tehnologii offset care au înlocuit tehnologia de tipar adânc, ce nu mai corespundea condițiilor de mediu impuse prin legislația în vigoare;
- schimbarea tamplăriei metalice deteriorate și care nu mai asigură confortul termic necesar, cu tamplărie de aluminiu și geam termopan pentru obiectul 1 - pavilion vechi;
- schimbarea ușilor deteriorate cu uși metalice care să asigure siguranța spațiilor de lucru;
- înlocuirea ferestrelor de lemn de la obiectul 2;
- înlocuirea caloriferelor de fontă etaj II obiectul 2;
- amenajarea spațiilor pentru birouri de la et. II obiectul 2;
- amenajare spații gospodărie de apă și a centralei termice, cu lucrări de arhitectură și re compartimentare spații, asigurându-se condițiile specifice acestor puncte de lucru;
- reamenajare etaj II obiectul 1 pentru secția prepress și editare timbre;
- înlocuirea totală a învelitorii obiectului 2, datorită infiltrațiilor apărute în acoperiș;

În urma proiectelor, pentru ca obiectul 2 să treacă în patrimoniul SC .X. SA, obiectul 6 să se transforme în Depozitul Central al .X., iar obiectul 3 să fie demolat și construită o altă clădire pentru D.X. prin mutarea OP. .X. pentru derularea activității .X. propriu-zise, **au intervenit alte modificări față de proiectul inițial**, respectiv:

- toate liniile tehnologice care se aflau amplasate în subsolul cât și la etajele I și II ale clădirii obiectul 2 au trebuit transferate și reamplasate în obiectul 1;
- spațiile de birouri de la etajele II și III au trebuit să fie reamplasate la etajul II obiect.

Prin urmare, având în vedere că .X. S.A. recunoaște că lucrările facturate de SC .X. SRL au fost efectiv prestate la Sucursala Fabrica .X. și nu prezintă argumente sau documente din care să reiasă că nu ar fi fost prestate în perioada iulie-decembrie 2003, înainte de încheierea actului adițional nr. .X./22.12.2003, rezultă că aceste cheltuieli cu lucrările suplimentare nu au la bază contract scris, încheiat între părți, care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a

tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului, conform prevederilor legale în vigoare, fapt pentru care, din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu lucrările suplimentare în sumă de .X. lei.

10. Referitor la cheltuielile cu provizioanele în sumă totală de .X. lei stabilite ca nedeductibile la Sucursala Direcția .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat, fie dacă operațiunile de constituire a provizioanelor respectă prevederile legale în vigoare, fie dacă a avut loc anularea provizioanelor prin trecerea acestora pe venituri impozabile.

Perioada verificată: 2006- 2008.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr..X./07.11.2011 încheiat la Sucursala Direcția .X. au fost constituite provizioane, astfel:

La data de 31.12.2006 a constituit provizion în sumă de .X. lei pentru trei transferuri .X. achitate către persoane fizice și neîncasate de la .X., fiind înregistrate în contul 6814.2 "*Ajustari deductibile fiscal pentru depreciere active circulante*".

Sucursala a transferat obligațiile de recuperare a sumei de .X. lei reprezentând transferuri neîncasate de la .X. către Direcțiile .X. și .X. prin notele de debit nr..X., .X., și .X. din data de 15.11.2007.

De asemenea, la data de 31.12.2007 Sucursala Direcția .X. a constituit provizion în sumă de .X. lei pentru cartușe expirate achiziționate de la SC .X. SRL ce au fost înregistrate în evidența contabilă în debitul contului 6814.2 "*Ajustari deductibile fiscal pentru depreciere active circulante*".

Totodată, la data de 31.12.2008 sucursala a constituit provizion în sumă de .X. lei pentru chirie spațiu datorată și neachitată de SC .X. SA ce a fost

înregistrată în contul 6814.2 "Ajustari deductibile fiscal pentru depreciere active circulante".

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste provizioane nu se încadrează în prevederile art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și deci nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație se arată că provizionul în sumă de .X. lei a fost constituit în baza adresei CN.X. -Direcția Economică, provizion pentru Debitori în baza art.186 din OMFP nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Transferurile respective au fost validate inițial de .X., care le-a retras ulterior în urma unor reclamații. Serviciul .X. din Sucursala Direcția .X. a cercetat și verificat transferurile respective, conform Normelor de lucru, întocmind note de debit în luna noiembrie 2007, și **înregistrarea pe venit conform recuperărilor de D.X. și D.X..**

În ceea ce privește provizioanele înregistrate la data de 31.12.2007 pentru SC .X. SRL în suma de .X. lei și la data de 31.12.2008 în suma de .X. lei pentru SC .X. SA, contestația susține că au fost constituite conform prevederilor art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru clienți-debitori și sume în curs de lamurire, în procente diferite în funcție de vechimea acestora, cât și potrivit normelor de închidere a Bilantului din decembrie 2007, transmise de .X. S.A. cu adresa nr. .X./14.01.2008.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

Conform prevederilor art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;***
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;***
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;***

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”

Prin HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„ *Punctul 53 va avea următorul cuprins:*

53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la [art. 22](#) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la [art. 22](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit [art. 22](#) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici pot constitui provizioane conform prevederilor legale invocate, astfel pot constitui provizioane pentru clienți neîncasați în procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile, respectiv să fie înregistrate după data de 1 ianuarie 2004, nu au fost încasate între-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli, iar în cazul creanțelor în valută provizioanele sunt deductibile la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile la data evaluării acestora.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele în sumă de .X. lei pentru trei transferuri .X. achitate către persoane fizice și neîncasate de la .X., constituite la data de 31.12.2006, din constatări reiese că Sucursala a transferat obligațiile de recuperare a sumei de .X. lei către Direcțiile .X. și .X. prin notele de debit nr..X., .X., și .X. din data de 15.11.2007.

De asemenea, contestatara susține că Sucursala Direcția .X. a cercetat și verificat transferurile respective, conform Normelor de lucru, întocmind note de debit în luna noiembrie 2007, **și înregistrarea pe venit conform recuperărilor de D.X. și D.X.**

Potrivit celor de mai sus se reține că provizioanele au fost constituite pentru sume neîncasate de la .X., care ar putea reprezenta provizion pentru clienți neîncasați dacă sunt respectate condițiile precăzute de lege.

Mai mult, se reține că Sucursala Direcția .X. susține că „a cercetat și verificat transferurile respective, conform Normelor de lucru, întocmind note de debit în luna noiembrie 2007, **și înregistrarea pe venit conform recuperărilor de D.X. și D.X.**” aspect ce nu a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că în situația în care sucursala a anulat provizionul înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil prin evidențierea pe venituri impozabile, fie se datorează bugetului de stat numai accesorii (în situația în care se recunoaște ca fiind provizion pentru clienți neîncasați), fie se stabilește cheltuielă nedeductibilă fiscal și se are în vedere și venitul evidențiat ca urmare a anularii provizionului (în situația în care provizionul nu reprezintă provizion constituit în baza art.22 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Susținerea contestatarei conform căreia provizionul a fost constituit în baza OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.183, 184 și 186 prevede că:

“183. - Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

184. - (1) Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

(2) Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

- o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;*
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și*
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.*

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

[...]

186. - (1) Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte”, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în

vedere că normele legale reglementează tratamentul contabil al provizioanelor or, din punct de vedere fiscal provizioanele deductibile fiscal sunt cele prevăzute la art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizionul în sumă de .X. lei pentru cartușe expirate achizionate de la SC .X. SRL, constituite la data de 31.12.2007, din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că provizionul a fost constituit pentru sume în curs de lămurire, sucursala aflându-se în litigiu cu furnizorul, conform dosar penal nr..X./X./2008. Din punct de vedere fiscal acest provizion nu se încadrează în prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sucursala neputând constitui provizion deductibil pentru litigii cu furnizorul.

Referitor la cheltuielile cu provizionul în sumă de .X. lei pentru sume neîncasate din chirie spațiul de a SC .X. SA constituite la data de 31.12.2008, se reține că acest provizion se încadrează în prevederile la art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că reprezintă provizioane pentru clienți neîncasați, însă prin raportul de inspecție fiscală nu au fost analizate condițiile prevăzute de lege. Se reține ca necesară efectuarea acestei analize cu atât mai mult cu cât contestatara susține că a constituit acest provizion în procente diferite, în funcție de vechimea sumelor neîncasate.

Astfel, în lipsa unor constatări ale organelor de inspecție fiscală orgabul de soluționare a contestației nu se poate pronunța.

Față de cele precizate în considerentele prezentei decizii și având în vedere că prin contestație se aduc argumente în sensul că prin Procesul verbal nu există constatări și motive temeinice din care să rezulte că aceste provizioane nu se încadrează în prevederile art.22 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele stabilite la Sucursala Direcția .X.,** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și în funcție de cele constatate la

reanalizare și de argumentele contestatarii să procedeze conform prevederilor legale incidente.

11. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu lucrările de consolidare a sediului Sucursalei Direcția .X. din .X., Calea .X. nr. X-X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu prestarea serviciilor de expertiză și proiectare, precum și cu lucrările de consolidare a imobilului, reprezintă cheltuieli cu întreținerea și reparațiile sau dacă aceste sunt investiții de natura cheltuielilor ulterioare care se recuperează pe calea amortizării, în condițiile în care la contestație nu sunt prezentate documente din care să rezulte că la finalizarea lucrărilor imobilul a fost pus în funcțiune.

Perioada verificată: 2006 - 2008.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr. .X./07.11.2011, Sucursala Direcția .X. a înregistrat pe cheltuieli cu reparațiile contravaloarea lucrărilor de consolidare la sediul din Calea .X. nr. X-X în sumă de .X. lei pe anul 2006, în sumă de .X. lei pe anul 2007 și în sumă de .X. lei pe anul 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă investiții ce au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai imobilului situat în .X., sector .X., .X. nr..X. conform art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.94 alin.(2) cap.7.2.3. „*Imobilizări corporale*” din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil stabilit la nivelul .X. S.A. aceste cheltuieli.

În drept, prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Totodată, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus chetuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majoreaza valoarea mijlocului fix si se recupereaza pe calea amortizarii calculată potrivit legii care reprezintă cheltuială de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectueaza după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Din constatările prezentate în Procesul verbal nr..X./07.11.2011, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DG.X., reiese că sucursala a înregistrat suma de .X. lei în contul 232 „*avansuri imobilizări corporale în curs de execuție*”, ce a fost stornată în luna septembrie 2006 și înregistrată în contul 611”*cheltuieli cu întreținere și reparații*”.

De asemenea, s-a constatat că raportul de expertiză întocmit de SC .X. SRL are ca obiect „consolidare imobil” și s-a efectuat în conformitate cu normativul pentru proiectare antiseismică a construcțiilor de locuințe, social culturale, agrozootehnice și industriale - indicativ P100-92.

Concluziile raportului de expertiză constau în faptul că după realizarea intervențiilor de consolidare, respectiv consolidare spaleți parter de la peretele din partea de nord, se va realiza la interior, de la subsol până la etajul 5 stâlpi din beton armat la cei trei spaleți, pe care se vor rezema grinzile planșeului, structura de rezistență existentă va asigura condițiile minime de protecție recomandate pentru gradul minimal la acțiuni seismice de gradul 0,6, precum și faptul că lucrările se vor realiza după obținerea autorizației de construire de către societăți specializate care dispun de dotarea corespunzătoare.

De asemenea, din constatările înscrise în procesul verbal nr..X./07.11.2011 reiese că în anul 2007, în baza Contractului de prestări servicii de proiectare nr..X./X./24.07.2007 SC .X. SA a întocmit proiectul de rezistență pentru consolidare fronton nord al imobilului și a propus măsura de consolidare locală gravitațională și antiseismică a celor trei spaleți avariați din zidărie și a întregului fronton nord al clădirii, cu descrierea pe faze a operațiunii. Aceste servicii de proiectare au fost înregistrate în contul 611”*cheltuieli cu întreținere și reparații*”.

În anul 2008, SC .X. SRL a emis facturi către .X. S.A. – Sucursala Direcția .X. pentru lucrările executate în baza Contractului nr. .X./21.05.2008 ce are ca obiect „*Consolidare a imobilului .X.*”, în sumă de .X. lei, înregistrată inițial în contul 232 „*avansuri imobilizări corporale în curs de execuție*”, stornată în luna august 2008 și înregistrată în contul 611”*cheltuieli cu întreținere și reparații*”.

Din situațiile de lucrări anexate facturilor a rezultat că lucrările efectuate au constat în săpături, beton armat în infrastructură și transport beton, montaj armături din oțel beton, cămășuire spaleți, confecție metalică înglobată în beton, montaj tâmplărie PVC cu geam etc..

Prin procesul verbal se menționează că recepția la terminarea lucrărilor nu a fost efectuată până la data inspecției fiscale, respectiv că, s-au analizat cheltuielile cu lucrările de consolidare pe baza documentelor prezentate de contestatară, respectiv contracte, facturi situații de lucrări, rapoarte de expertiză.

Se reține că din punct de vedere fiscal în categoria lucrărilor de modernizare de natura investițiilor, în cazul de față clădire, intra lucrări de genul: consolidari, compartimentari, pereti despartitori, montari de ferestre si usi din alte materiale mai performante decât cele care au fost inițial etc. care conduc la îmbunătățirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a clădirii.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr. .X./15.02.2009:

“ Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, în categoria lucrărilor de reparații în interiorul lucrărilor de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, în interiorul lucrărilor de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambianță sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

Ca urmare, lucrările executate la acest imobil au constat în lucrări de expertiză tehnică, proiectare și construcții (beton armat în infrastructură, montaj armături din oțel beton, cămășuire spaieți, confecție metalică înglobată în beton, montaj tâmplărie PVC cu geam etc.) respectiv de consolidare gravitațională și antiseismică a imobilului și nu lucrări de reparații cum susține contestatara.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că aceste cheltuieli au fost înregistrate eronat pe cheltuielile activității curente drept cheltuieli cu reparațiile, acestea reprezentând cheltuieli cu investiții efectuate la imobilul din Calea .X. nr. X-X care mărește valoarea acestui imobil și care se recuperează pe calea amortizării.

Referitor la recuperarea cheltuielilor ulterioare pe calea amortizării organul de soluționare a contestației reține că prin procesul verbal se menționează că recepția la terminarea lucrărilor nu a fost efectuată până la data inspecției fiscale, iar prin contestație se invocă o serie de procese verbale de recepție parțială emise în perioada 15.08.2008, 30.12.2008 și în anul 2009, ulterior perioadei verificate.

În ceea ce privește susținerea din contestație cum că aceste recepții parțiale au fost efectuate în vederea corelării situațiilor de lucrări anexate facturilor emise cu cele realizate efectiv de constructor, atât timp cât nu au fost aduse argumente care să confirme că lucrările recepționate parțial au condus la punerea în funcțiune a imobilului, organul de soluționare a contestației nu poate reține această susținere în soluționarea favorabilă a contestației.

Pe cale de consecință, nu se poate vorbi despre recuperarea cheltuielilor ulterioare pe calea amortizării în anul 2008, având în vedere și faptul că prin adresa nr. .X./22.09.2009 .X. S.A. a solicitat Consiliului Local Sector .X.

efectuarea recepției și regularizarea taxei pentru lucrările efectuate în Calea .X. nr. X-X.

Ca urmare, în mod legal nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu expertiza tehnică, cu proiectarea și cu lucrările de consolidare a imobilului din Calea .X. nr. X-X, în sumă de .X. lei, având în vedere că acestea reprezintă investiții de natura cheltuielilor ulterioare care majorează valoarea imobilului și nu cheltuieli cu întreținere și reparațiile.

În ceea ce privește invocarea unei Decizii a Curtii de Apel .X. de respingere a acțiunii formulate de D.G.X. împotriva Direcției .X. privind încadrarea unor cheltuieli de reparații capitale în categoria cheltuielilor nedeductibile aceasta nu poate fi reținută întrucât se aplică strict speței ce a făcut obiectul Deciziei invocate și nu poate fi generalizată.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu investițiile efectuate la imobilul din .X. nr. .X., în sumă de .X. lei.

12. În ceea ce privește cheltuielile în sumă .X. lei înregistrate la Sucursala Muzeul .X. , stabilite ca nedeductibile fiscal la nivelul .X. S.A., cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile înregistrate de sucursală sunt deductibile la calculul profitului impozabil la nivelul .X. S.A. în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că preluarea Tezaurului național .X. al României presupune efectuarea de cheltuieli cu conservarea și securitatea acestuia.

Perioada verificată 2004 – 2008.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal nr..X./03.07.2012, Sucursala Muzeul .X. s-a înființat ca sucursală fără personalitate juridică a .X. S.A. în baza Hotărârii Acționariatului Unic (Ministerul .X.) nr. .X./17.12.2003 și HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului .X. , fiind înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./X./24.05.2004 având ca obiect principal de activitate- Activitatea muzeelor, cod CAEN 9102.

S-a constatat că până la data inspecției fiscale nici Muzeul .X. și nici .X. S.A. nu au făcut demersuri pentru obținerea acreditării în vederea funcționării.

Ca urmare a solicitării de informații suplimentare de către organele de inspecție fiscală, prin Nota explicativă nr. .X./ .X./28.05.2012 conducerea Muzeului .X. a precizat că nu s-au efectuat demersuri directe adresate Ministerului .X. pentru aprobarea Criteriilor și normelor de acreditare a muzeelor și a colecțiilor publice în legătură cu acreditarea muzeului întrucât Muzeul .X. nu îndeplinește condițiile necesare obținerii acreditării.

Această constatare se regăsește și în Raportul Curții de Conturi, înregistrat la Muzeul .X. sub nr. .X./ .X./15.07.2011, în care se consemnează „d. *Consecințele economico-financiare ale abaterilor de la legalitate și regularitate:*

Neobținerea acreditării Muzeului .X. conduce la necertificarea muzeului în ceea ce privește desfășurarea activității specifice îndeplinirii funcțiilor sale conform prevederilor legale”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala a înregistrat cheltuieli cu achiziții de mobilier, achiziții și montaj de instalații de climatizare, combustibili, cheltuieli cu obiecte de inventar, tichete de masă, cu alte servicii executate de terți, cu salariile și contribuțiile, etc. în sumă de .X. lei astfel:

- pentru anul 2004 în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2005 în suma de .X. lei;
- pentru anul 2006 în suma de .X. lei;
- pentru anul 2007 în suma de .X. lei;
- pentru anul 2008 în sumă de .X. lei.

Întrucât nu au fost prezentate documentele care să ateste acreditarea în vederea funcționării Muzeului .X. și desfășurării activității specifice muzeelor, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație se arată că organele de inspecție fiscală nu au analizat scopul în care au fost efectuate aceste cheltuieli astfel încât să rezulte că acestea nu se încadrează în categoriile de cheltuieli enumerate de art.21 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind încălcat unul dintre principiile fundamentale ale dreptului fiscal, respectiv principiul certitudinii impunerii.

De asemenea, contestatara susține că prin Regulamentul de Organizare și Funcționare al Muzeului obținerea de venituri nu este condiționată de acreditarea muzeului, acest lucru nefiind menționat nici în Regulamentul de Organizare și Funcționare și nici în Hotărârea Guvernului de înființare a muzeului.

Totodată, .X. S.A. susține că muzeul nu are personalitate juridică, este doar o sucursală a companiei și potrivit Regulamentului de Organizare și Funcționare *”Cheltuielile de funcționare și de capital ale Muzeului .X. sunt*

finantate din bugetul Companiei Nationale .X. S.A., în condițiile legii", care are personalitate juridică și obține venituri impozabile cu efectuarea de cheltuieli, inclusiv cele aferente muzeului.

Contestatară susține că obiectul principal de activitate al Muzeului .X. este administrarea colecției .X. cea mai veche și valoroasă din România, care în decursul timpului a fost administrată și de Banca Națională a României, nefiind expusă pentru public în scopul obținerii de venituri. Trecerea gestiunii de la Banca Națională a României către .X. S.A. s-a realizat în anul 1990 în baza Decretului nr. .X./08.02.1990 al Frontului Salvării Naționale, care generează cheltuieli cu gestionarea, spațiu, utilități, securitatea valorilor etc., ceea ce în decursul timpului nu au fost interpretate de niciun organ de inspecție fiscală, ca nefiind justificate și în consecință nedeductibile fiscal.

Contestatară invocă HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională a Muzeului .X. și consideră că încadrarea cheltuielilor generate de administrarea și păstrarea colecției .X. din Muzeul X. , drept cheltuieli nedeductibile fiscal este un abuz al organelor de inspecție fiscală și solicită anularea acestei măsuri.

În drept, potrivit dispozițiilor art.3 din Decretul nr. .X./08.02.1990 privind regimul timbrilor în România, emis de Consiliul Frontului Salvării Naționale:

“Tezaurul național .X. al României din cadrul Băncii Naționale se desființează, iar activitatea acestuia se preia de Conservatorul .X. care trece de la Banca Națională a României la Oficiul special pentru editarea timbrilor și controlul mandatelor din subordinea Ministerului .X..”

Totodată, conform prevederilor art.1 din HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului .X. :

“(1) Se acordă titlatura de muzeu de importanță națională Muzeului .X. , denumit în continuare Muzeul, sucursală fără personalitate juridică a Companiei Naționale ".X. ".

La art.2 din același act normativ se prevede că:

“Muzeul are următoarele atribuții principale

a) deținerea de bunuri de valoare excepțională, semnificative în plan național pentru filatelie, dar fără a se limita la acest domeniu, luând în considerare semnificația pe care o au asemenea piese de muzeu;

b) inventarierea și evidența colecțiilor;

c) cercetarea, în baza unor programe anuale și de perspectivă, a patrimoniului pe care îl deține și a contextelor specifice acestui patrimoniu;

d) documentarea în vederea identificării surselor, cunoașterii și, după caz, a achiziționării de obiecte și piese .X., în vederea completării și îmbogățirii colecțiilor;

e) conservarea obiectelor de patrimoniu;

f) organizarea de expoziții permanente și temporare al căror obiect să fie patrimoniul pe care îl deține sau colecțiile particulare;

- g) punerea în valoare prin expoziții, publicații și comunicări a rezultatelor cercetărilor științifice muzeografice;
- h) contactul permanent cu publicul de toate categoriile;
- i) contactul permanent cu specialiștii din cadrul Federației .X. Române;
- j) contactul permanent cu mediile de informare, cu organizații neguvernamentale, organisme culturale, instituții de învățământ și cercetare, organisme și foruri .X.;
- k) organizarea unui cerc de studii de istorie și filatelie.”

De asemenea, la art.4 din HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului .X. , se prevede:

“(1) În termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, *Compania Națională ".X. " are obligația de a solicita Ministerului .X. acreditarea Muzeului, în vederea funcționării acestuia.*”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că Muzeul .X. este muzeu de importanță națională, este sucursală fără personalitate juridică a .X. S.A. și are ca atribuții principale deținerea de bunuri de valoare excepțională, semnificative în plan național pentru filatelie, inventarierea și evidența colecțiilor, conservarea obiectelor de patrimoniu, cercetare, organizare de expoziții etc..

În vederea funcționării sucursalei .X. S.A. avea obligația ca, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a HG nr.287/2004 privind acordarea titlaturii de muzeu de importanță națională Muzeului .X. să solicite Ministerului .X. acreditarea Muzeului.

În virtutea faptului că nu au fost efectuate demersuri la Ministerul .X. pentru acreditarea Muzeului .X. organele de inspecție fiscală au constatat că acreditarea muzeului reprezintă condiție pentru funcționarea și desfășurarea activității specifice muzeului astfel că muzeul nu a desafășurat activitate specifică și deci, nici cheltuielile suportate de .X. S.A. pentru sucursală nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Stabilirea impozitului pe profit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor efectuate cu sucursala Muzeul .X. s-a efectuat în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Coroborate cu pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

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

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

Însă, având în vedere că dispozițiile Decretului nr.106/08.02.1990 privind regimul timbrelor în România, emis de Consiliul Frontului Salvării Naționale, prin care s-a dispus preluarea Tezaurului național .X. al României de la Banca Națională a României la Oficiul special pentru editarea timbrelor și controlul mandatelor din subordinea Ministerului .X., în baza acestuia fiind înființată sucursala Muzeul .X. .

Trebuie avut în vedere faptul că .X. S.A. a primit spre administrare și gestionare Tezaurul național .X. al României care generează o serie de cheltuieli obligatorii, în special, cheltuieli cu conservarea tezaurului.X. și asigurarea securității acestuia.

De altfel, în același sens este și constatarea Curții de Conturi care reține că *“Neobținerea acreditării Muzeului .X. conduce la necertificarea muzeului în ceea ce privește desfășurarea activității specifice îndeplinirii funcțiilor sale conform prevederilor legale”, aceasta neexonerând compania de obligațiile privind conservarea și asigurarea securității tezaurului.X. .*

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate la sucursala Muzeul .X. , urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli efectuate de contestatară ținând seama că nu pot fi considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli efectuate de companie în vederea îndeplinirii obligațiilor ce îi incumbă prin lege, privitoare la păstrarea colecției naționale .X..**

13. În ceea ce privește cheltuielile cu asigurările de viață de grup, pentru furturi de bunuri pe timpul transportului și pentru furturi prin acte de tâlhărie asupra factorilor .X.

13.1.) Referitor la cheltuielile cu asigurările de viață de grup în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu asigurările de viață sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care asigurările din contractele de asigurări au fost pentru riscuri, altele decât cele obligatorii, precum și pentru persoane care nu aveau/nu mai aveau calitatea de salariat.

Perioada verificată: 2006.

În fapt, potrivit constatărilor din Procesul verbal control financiar încheiat de ANAF - Direcția de Control Financiar în data de 19.12.2007, prin care se face referire la constatările Curții de Conturi a României cuprinse în Raportul de audit nr..X./X./26.07.2007, .X. S.A. a încheiat .X. contracte de asigurare facultativă pentru patru polițe de asigurări de viață de grup, în sumă de .X. lei.

S-a constatat că două polițe încheiate cu S.C. .X. S.A. în sumă totală de .X. lei au fost intermediare de către S.C. .X. S.A. .X., în calitate de agent de asigurare, conform contractului de agent de asigurare nr. .X./23.03.2006 încheiat cu S.C. .X., iar comisionul datorat agentului a fost diferențiat pe cele două polițe, astfel:

- 61% pentru polița nr..X./03.03.2006;
- 66 % pentru polița nr..X./03.03.2006.

Aceste cote au depășit cotele de comision acordate, de regulă, de către S.C. .X. S.A. agenților de asigurare (5%-20%), fapt ce a condus la supraevaluarea polițelor, pentru care .X. S.A. a plătit prime în sumă totală de .X. lei, din care comisionul agentului a fost de .X. lei.

Cu adresa nr..X./X./14.03.2013 a fost solicitată notă explicativă prin care .X. S.A. trebuia să prezinte organelor de inspecție fiscală situația polițelor privind asigurările de viață încheiate în perioada verificată. Din tabelul prezentat în anexa la nota explicativă a rezultat că au fost încheiate un număr de .X. polițe de asigurare de viață de grup, după cum urmează:

- Polițele nr..X. în valoare de .X. lei și nr..X. în valoare de .X. lei încheiate cu S.C. .X. S.A. **în luna martie 2006**; natura poliță asigurată-asigurare accidente salariați și membrii familiei, respectiv asigurare deces;
- Polița nr..X. în valoare de .X. lei încheiată cu SC .X. SA; natura poliță asigurată- asigurare accidente și deces.

Din valoarea totală a acestor polițe .X. S.A. a înregistrat următoarele cheltuieli:

- pentru Polița nr..X. suma de .X. lei din care .X. lei cheltuială nedeductibilă și diferența de .X. lei cheltuială deductibilă;
- pentru Polița nr..X. suma de .X. lei din care .X. lei cheltuială nedeductibilă și diferența de .X. lei cheltuială deductibilă;
- pentru Polița nr..X. suma de .X. lei din care .X. lei cheltuială nedeductibilă și diferența de .X. lei cheltuială deductibilă.

La întrebarea nr. .X. din Nota explicativă nr..X./X./14.03.2013, organele de inspecție fiscală au solicitat precizarea tratamentului fiscal privind înregistrarea cheltuielilor cu asigurările de viață, iar .X. S.A. a precizat „ *În ceea ce privește tratamentul fiscal al acestor polițe, precizez că au fost considerate:*

- *Deductibile fiscal, cheltuielile privind asigurările de bunuri și de viață pentru salariații C.N..X. S.A.;*

- *Nedeductibile fiscal, cheltuielile privind asigurările de viață pentru soț-soție și copii ai salariaților C.N..X. S.A., conform prevederilor Codului Fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare”.*

S-a constatat că .X. S.A. a efectuat cheltuieli nejustificate, astfel:

- **în sumă de .X. lei** către S.C. .X. și către Societatea de Asigurări – Reasigurări .X. S.A. reprezentând prime de asigurare pentru persoanele care nu au avut calitatea de salariați, respectiv pentru membrii de familie (soț/soție și copii) ai salariaților, contrar Hotărârii Consiliului de Administrație nr.23/13.03.2006 și prevederile art.61 din Contractul Colectiv de Muncă, prin care entitatea avea obligația să asigure numai salariații pentru risc de accidente, invaliditate și deces, în condițiile legii;

- **în sumă de .X. lei** către Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A., aferente perioadei 10.02.2006-18.04.2006, și către S.C. .X., aferente perioadei 03.03.2006-18.04.2006, reprezentând prime ale salariaților pentru riscuri, care, la acea dată, nu erau prevăzute la art. 61 din Contractul Colectiv de Muncă, modificat ulterior prin Actul adițional nr. .X./19.04.2006;

- **în sumă de .X. lei** către S.C. .X. S.A. prin încheierea de polițe pentru un număr de .X. de persoane în plus, care nu aveau calitatea de angajați în perioada asigurată;

- **în sumă de .X. lei** către S.C. .X. S.A. în condițiile în care, în perioada 05.06.2006-10.07.2006, numărul de angajați s-a diminuat cu .X. de persoane, ca urmare a externalizării activității de întreținere și curățenie.

Polițele încheiate cu cele .X. societăți de asigurări nu au respectat Hotărârea Consiliului de Administrație, prin care s-a aprobat încheierea de asigurări private de sănătate, conform Legii nr.212/2004 și includerea contravalorii primelor de asigurare în veniturile salariale ale angajaților.

S-a constatat că, din punct de vedere fiscal, .X. S.A. a înregistrat cheltuieli deductibile reprezentând asigurări de viață atât pentru angajați cât și pentru membrii familiilor acestora, precum și pentru riscuri ce nu erau prevăzute în Contractul Colectiv de Muncă.

Riscurile acoperite prin polițele de asigurări de viață au fost următoarele:

-asigurare invaliditate permanentă de gradul I **din orice cauză acoperit atât pe teritoriul României cât și în afara acestuia;**

-asigurarea pentru intervenții chirurgicale ca urmare a unui accident;

- asigurarea de spitalizare ca urmare a unui accident;

- asigurare deces din accident și/sau boală **acoperit atât pe teritoriul României cât și în afara acestuia;**

- asigurarea de invaliditate permanentă ca urmare a unui accident **acoperit atât pe teritoriul României cât și în afara acestuia;**

-fracturi și arsuri;

-pachet de asigurare de sanatate.

De asemenea, în polițele de asigurări se menționează că riscurile asigurate sunt acoperite 24h/24 h.

Ca urmare, în baza art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile pentru protecția muncii, cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei .X. euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant, astfel că riscurile asigurate prin polițele mai sus menționate nu sunt de natura celor prevăzute de art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nici nu au fost impozitate angajaților, nefiind prevăzute la art.61 din Contractul Colectiv de Muncă.

În conformitate cu art.21 alin.(4) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului nu sunt deductibile, astfel că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajatului și care nu sunt impozitate la angajat sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Se reține că .X. S.A. a efectuat cheltuieli cu primele de asigurări de viață de grup achitate către societățile de asigurări în baza polițelor de asigurări, iar polițele de asigurare în baza cărora au fost efectuate cheltuielile cu primele de asigurare de viață de grup au fost încheiate pentru persoane care nu au avut calitatea de salariați, respectiv pentru membrii de familie (soț/soție și copii) ai salariaților, respectiv pentru un număr de .X. de persoane în plus, care nu aveau calitatea de angajați în perioada asigurată, precum și pentru riscuri care, la acea dată nu erau prevăzute art.61 din Contractul Colectiv de Muncă, modificat ulterior prin Actul adițional nr. .X./19.04.2006.

De asemenea, .X. S.A. a efectuat cheltuieli cu primele de asigurare de viață de grup, în perioada 05.06.2006-10.07.2006, în care numărul de angajați s-a diminuat cu .X. de persoane, ca urmare a externalizării activității de întreținere și curățenie.

Referitor la argumentul privind necesitatea efectuării cheltuielilor cu primele de asigurare pentru protejarea salariaților care intră în contact cu publicul organul de soluționare a contestației nu poate reține acest argument având în

vedere că, la art.21 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;”

coroborat cu pct.26 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“26. Intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

sunt prevăzute cheltuieli cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale, deductibile fiscal la calculul profitului impozabil,

Cu privire la asigurările pentru accidente de munca, art.1 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca și boli profesionale, precizează ca:

“Asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale face parte din sistemul de asigurări sociale, este garantată de stat și cuprinde raporturi specifice prin care se asigură protecția socială împotriva următoarelor categorii de riscuri profesionale: pierderea, diminuarea capacității de muncă și decesul ca urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale”, acestea fiind asigurările încheiate urmare a răspunderilor patrimoniale și care reprezintă pentru angajator asigurări obligatorii.

În raport de cele prezentate anterior se reține că primele de asigurare de viață plătite de .X. S.A. nu reprezintă prime de asigurare obligatorii, prevăzute de Legea nr.346/2003 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, iar în ceea ce privește cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente, sunt deductibile numai cele pentru accidente de muncă, boli profesionale și risc profesional or, în cazul în speță, **este vorba de cheltuieli cu primele de asigurare de viață și nu cheltuieli cu primele de asigurare pentru accidente de muncă.**

Mai mult, Titlului III *“Impozit pe venit”* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art.55 alin.3 lit.g), prevede, în mod expres, că primele de asigurare plătite de angajator pentru salariații proprii, altele decât cele obligatorii, reprezintă venituri asimilate salariilor, respectiv avantaje ce se includ în venitul brut de natură salarială supus impozitării potrivit Titlului III *“Impozit pe venit”* din Codul fiscal.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor cu asigurarea de viață, acesta este prevăzut la art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că reprezintă avantaje primite în legătură cu o activitatea dependentă, primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

Ca urmare a celor prezentate afirmația .X. S.A. referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele prezentate verbal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că cel ce face o susținere, fie și verbală, trebuie să o dovedească, iar dovada unui act juridic sau a unui fapt juridic se poate face potrivit art.250 din Codul de procedură civilă, prin înscrisuri.

Potrivit celor precizate organul de soluționare a contestației reține că în cazul în speță .X. S.A. a efectuat cheltuieli cu primele de asigurare de viață pentru persoane care nu au avut calitatea de salariați, respectiv pentru membrii de familie (soț/soție și copii) ai salariaților, pentru un număr de .X. de persoane, în plus, care nu aveau calitatea de angajați în perioada asigurată, precum și pentru riscuri care, la acea dată nu erau prevăzute la art.61 din Contractul Colectiv de Muncă.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu primele de asigurare de viață, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale anagajaților reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Mai mult, se reține că aceste cheltuieli cu primele de asigurare de viață pentru persoane care nu au avut calitatea de salariați, respectiv pentru membrii de familie (soț/soție și copii) ai salariaților, pentru un număr de .X. de persoane, în plus, care nu aveau calitatea de angajați în perioada asigurată, precum și cheltuielile cu primele de asigurare de viață de grup, în perioada 05.06.2006-10.07.2006, în care numărul de angajați s-a diminuat cu .X. de persoane ca urmare a externalizării activității de întreținere și curățenie nu pot fi considerate ca avantaje de natură salarială având în vedere că persoanele pentru care s-au efectuat astfel de cheltuieli nu aveau calitatea de salariat.

Față de cele prezentate și în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cheltuielile cu asigurările de viață de grup în sumă de .X. lei.

13.2.) În ceea ce privește reîntregirea veniturilor impozabile în sumă de .X. lei din despăgubiri pentru acoperirea pagubelor din furt și tâlhărie de la societățile de asigurări, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. avea obligația să constituie venituri impozabile din despăgubiri de la societățile de asigurare în condițiile în care deși compania a înregistrat pagube din furt pe timpul transportului și din acte de tâlhărie asupra factorilor .X. nu a solicitat despăgubiri la societățile de asigurare.

Perioada verificată: 2006.

În fapt, .X. S.A. a încheiat o poliță de asigurare cu Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. în sumă de .X. lei (.X./ 09.02.2006) pentru cazurile de furt prin acte de tâlhărie asupra factorilor .X. și o poliță de asigurare cu Societatea de Asigurare-Reasigare .X. S.A. în sumă de .X. lei (nr. .X./27.06.2006) prin care au fost asigurate bunurile pe timpul transportului.

Prin procesul verbal de control financiar din data de 19.12.2007 s-a dispus măsura de recuperare a pagubelor produse în perioada asigurată de la Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. (.X. lei) și de la Societatea de Asigurarea-Reasigurare .X. S.A. (.X. lei) conform clauzelor din contractele de asigurare încheiate.

De asemenea, s-a constatat că .X. S.A. nu a solicitat societăților de asigurare despăgubiri pentru acoperirea pagubelor, deși s-au produs evenimente pentru riscuri asigurate, respectiv acte de tâlhărie asupra curierilor .X., în perioada martie-decembrie 2006, astfel că, din punct de vedere fiscal, .X. S.A. nu a realizat un venit impozabil în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei prin recuperarea pagubei de la societatea cu care avea încheiată polița de asigurare.

Ca urmare, s-a dispus înregistrarea pe venituri impozabile a sumei de .X. lei (.X. + .X.) reprezentând contravaloarea pagubelor nerecuperate de la societățile de asigurări.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit prevederilor pct.12 din 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 veniturile care iau în calculul profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor.

Se reține că, deși .X. S.A. a încheiat o poliță de asigurare cu Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. în sumă de .X. lei (.X./ 09.02.2006) pentru cazurile de furt prin acte de tâlhărie asupra factorilor .X. și o poliță de asigurare cu Societatea de Asigurare-Reasigurare .X. S.A. în sumă de .X. lei (nr..X./27.06.2006) prin care au fost asigurate bunurile pe timpul transportului, la momentul la care s-au produs riscurile asigurate compania nu a apelat la societățile de asigurare în vedere recuperării pagubelor produse.

Ca urmare, din punct de vedere fiscal, efectuarea de cheltuieli cu polițele de asigurare pentru cazurile de furt prin acte de tâlhărie asupra factorilor .X. și pentru furturile bunurilor pe timpul transportului sunt deductibile fiscal și în situația în care nu se produc astfel de riscuri, astfel de cheltuieli fiind obligatorii datorită specificului activității desfășurate de .X. S.A..

Însă, în situația în care se produc riscurile asigurate, în cazul în speță furt de bunuri pe timpul transportului și furt prin acte de tâlhărie asupra factorilor .X., asiguratul are dreptul, respectiv obligația de a se adresa societăților de asigurări cu care a încheiat astfel de polițe de asigurare în vederea obținerii de despăgubiri.

În situația de față, deși s-au produs evenimente pentru riscuri asigurate, respectiv furt de bunuri pe timpul transportului și acte de tâlhărie asupra factorilor .X., .X. S.A. nu a apelat la societățile de asigurări pentru a-și recupera pagubele deși avea dreptul să o facă potrivit contractelor de asigurări încheiate.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina .X. S.A. înregistrarea de venituri impozabile din despăgubiri ce trebuiau recuperate de la societățile de asigurări cu care avea încheiate polițe de asigurare pentru astfel de riscuri.

Astfel, susținerea contestatarei conform căreia organele de inspecție fiscală, nelegal, au constatat că aceste polițe au fost încheiate ca o cerință de asigurare a bunurilor pe care societatea le are în gestiune, respectiv valori materiale și bănești, iar în cadrul valorilor bănești se încadrează sumele pentru achitări de drepturi sociale ale populației, nu poate fi reținută întrucât specificul activității desfășurate de .X. S.A. impune efectuarea unor astfel de cheltuieli și, implicit solicitarea de despăgubiri în cazul producerii riscurilor în virtutea dreptului conferit de încheierea contractelor de asigurare cu societățile de asigurări.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor din despăgubiri de la societățile de asigurare neevidențiate, în sumă de .X. lei.

14. Referitor la cheltuielile cu serviciile juridice în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care .X. S.A. are constituit serviciu juridic la nivel central și 12 birouri juridice la direcțiile de poștă și direcțiile specializate cu un număr de 36 juriști neîndeplinind astfel condițiile cumulative prevăzute de legislația în materie.

Perioada verificată: 2004 – 2008.

În fapt, .X. S.A. a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea serviciilor juridice prestate de societăți de avocatură astfel:

- pentru SCPA „.X. ” în sumă de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2008;
- pentru SCA „.X. ” în sumă de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada martie 2004 – decembrie 2008;
- pentru SCA „.X. ” în sumă de .X. lei și TVA .X. lei, în perioada august 2006 – decembrie 2008.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza următoarelor contracte:

- Contractul de asistență juridică nr. .X./ .X./31.07.2008 încheiat cu SCPA „.X. ” ce are ca obiect Servicii de consultanță și asistență juridică și consultații și comentarii asupra noutăților legislative;
- Contractul cadru de asistență juridică nr. .X./ .X./25.02.2004 încheiat cu SCA „.X. ” ce are ca obiect Servicii juridice constând în consultanță și asistență juridică în legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale. Obiectul acestui contract s-a suplimentat, astfel:
 - prin actul adițional nr. .X., înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X./ .X./29.07.2005, cu asistență și reprezentare juridică , pe parcursul și în scopul implementării unui proiect imobiliar al Clientului (contractul de execuție lucrări încheiat cu SC .X. SA);
 - prin actul adițional nr. .X., înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X./ .X./15.11.2005, cu servicii juridice cu privire la derularea procesului de privatizare și restructurare;
 - prin actul adițional nr. .X., înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X./ .X./22.06.2006, se suplimentează asistența juridică periodică cu servicii de consultanță și

reprezentare juridică în legătură cu un proiect ce privește înregistrarea sediilor secundare la Registrul Comerțului în care .X. S.A. își desfășoară activitatea;

- prin actul adițional nr. .X., înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X./ .X./27.08.2007, se suplimentează asistența juridică periodică cu servicii juridice privind efectuarea tuturor formalităților privind întocmirea documentației cadastrale, a înscrierii în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra imobilelor deținute de client, precum și întocmirea documentației necesare rectificării în Cartea funciară;

- Contractul de asistență juridică nr. .X./21.06.2006 încheiat de .X. cu SCA „.X. ” având ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații periodice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, operațiuni financiare, precum și alte activități prevăzute de Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că organigrama .X. S.A. prevede un serviciu juridic la nivel central și 12 birouri juridice la direcțiile de poștă și direcțiile specializate la care sunt angajați un număr de 36 juriști, iar potrivit Regulamentului de Organizare și Funcționare a .X. , aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrației nr. .X./25.05.2005, sunt prevăzute atribuții referitoare la asigurarea cadrului juridic la toate nivelele și compartimentele, precum și reprezentarea intereselor acesteia în fața instanțelor și terților. De asemenea, în fișele posturilor sunt prevăzute atribuții clare privind respectarea legalității la toate nivelele, asistență de specialitate, reprezentare și propuneri legislative.

Din compararea atribuțiilor personalului juridic cu prestațiile prezentate în anexele la facturile emise de societățile de avocatură a rezultat că toate atribuțiile serviciului și birourilor juridice au fost realizate de către serviciile de avocatură.

Ca urmare, s-a constatat că .X. S.A. a încheiat contracte de prestări de servicii cu societăți de avocatură pentru prestarea unor servicii care erau asigurate de aparatul juridic propriu, încheierea de contracte pentru prestarea unor astfel de servicii nefiind necesară pentru Companie, nefiind prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

așa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

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

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

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”**,*

Începând cu data de 28.12.2007 prin HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că obiectul Contractelor de prestări servicii juridice încheiate cu SCPA „X. ”, cu SCA „X. ” și pentru SCA „X. ” a constat, în principal, în servicii de consultanță și asistență juridică în

legătură cu activitatea clientului, servicii de consultanță și asistență juridică în legătură cu noutățile legislative, servicii de asistență juridică și reprezentare a intereselor clientului în fața instanțelor de judecată sau arbitrale.

Potrivit Regulamentului de Organizare și Funcționare al .X. , aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr. .X./25.05.2005 - Secțiunea Serviciul Juridic, se precizează că este organul de specialitate al .X. S.A. în domeniul juridic, în competența căruia intră urmărirea asigurării respectării legalității la toate nivelele și în toate compartimentele.

În atribuțiile Serviciului juridic intră și :

- avizează asupra legalității proiectelor de contracte comerciale;
- formulează cereri de chemare în judecată și le susține în fața instanțelor judecătorești;
- reprezintă interesele Companiei în fața instanțelor judecătorești și a altor organe cu atribuții jurisdicționale, a organelor de urmărire penală, notarilor publici și a altor persoane fizice sau juridice;
- urmărește obținerea titlurilor executorii și ia măsuri pentru realizarea creanțelor;
- acordă consultații de specialitate compartimentelor din cadrul Companiei sau unităților subordona efectuează demersurile necesare în vederea obținerii de aprobări de la Oficiul Concurenței, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci, Oficiul Român pentru Drepturile de autor, precum și de la toate celelalte organisme a căror activitate are implicații asupra activității Companiei;
- realizează orice alte atribuții stabilite conform actelor normative în vigoare, precum și cele dispuse de conducerea operativă a companiei etc..

Astfel de atribuții se regăsesc și în Regulamentul de Organizare și Funcționare al .X. -Secțiunea Serviciul Juridic, aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr. .X./20.12.2007.

De asemenea, se reține că din formularele machetă ale fișei postului pentru șef serviciu în cadrul compartimentului juridic, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic contencios și mediere diferende, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic documentare și asistență relații de muncă, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență patrimoniu, fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență contractuală și reglementări și fișei postului pentru șef birou în cadrul compartimentului birou juridic asistență sucursale specializate, anexate în copie la dosarul cauzei, reiese că în atribuțiile acestor persoane intră și acordarea de consultanță și asistență juridică compartimentelor din cadrul Companiei și unităților subordonate, respectiv compartimentelor de specialitate, avizarea asupra legalității contractelor și asistență juridică în negocierea contractelor, avizarea propunerilor legislative și urmărirea apariției actelor normative, răspunderea pentru difuzarea acestora, reprezentarea intereselor Companiei în fața instanțelor judecătorești și a altor persoane sau organe.

Acest fapt rezultă și din Lista documentelor elaborate de serviciul juridic de unde reiese că acestea constau în acțiuni de chemare în judecată, întâmpinări, sesizări, apel, recurs, informări cu privire la legislația de interes general și specific, proiecte de contracte, acte normative, regulamente, ordine, instrucțiuni, metodologii etc., redactarea formalităților de înregistrare a diferitelor acte la Registrul Comerțului, acordarea de asistență juridică etc..

Față de cele prezentate mai sus se reține că nu se justifică necesitatea achiziției unor astfel de servicii juridice.

Se reține și aspectul conform căruia prin nota explicativă nr. .X./ .X./13.03.2013 organele de inspecție fiscală au solicitat .X. S.A. să prezinte referate de necesitate, hotărâri ale consiliului de administrație prin care să probeze necesitatea acestor prestări de servicii, însă contribuabilul nu a prezentat documente care să ateste necesitatea contractării unor astfel de servicii.

De asemenea, se reține și faptul că la contestație nu au fost prezentate argumente sau documente din care să rezulte că serviciile juridice contractate cu cele trei societăți de avocatură sunt de altă natură decât cele desfășurate de serviciile juridice din cadrul Companiei.

Întrucât nu se justifică necesitatea unor astfel de servicii și având în vedere prevederile legale incidente speței potrivit cărora trebuie îndeplinite cumulativ cele două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil suma de **.X. lei**.

Astfel, argumentele prezentate de contestatară privind atribuțiile organelor de inspecție fiscală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea au respectat întocmai prevederile art.94 alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.(2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

[...]

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*”.

Faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere constatările din Procesul verbal de control financiar din data de 19.12.2007 încheiat de organele de control din cadrul la ANAF Direcția de control financiar este justificat de temeiul de drept fiscal, verificarea tuturor actelor și informațiilor ce privesc compania intrând în atribuțiile acestora.

Referitor la argumentele din contestație privind măsura nr.12, privind recuperarea sumei de .X. lei reprezentând plăți necuvenite efectuate de .X. S.A. în favoarea societății civile de avocați ".X. - .X." organul de soluționare a contestației reține că aceste constatări se regăsesc în Procesul verbal de control financiar din data de 19.12.2007, dar nu au făcut obiectul inspecției fiscale, prin decizia de impunere contestată nefiind stabilite obligații fiscale suplimentare de plată ca urmare a neacceptării la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de .X. lei și de .X. lei reprezentând plăți necuvenite în favoarea societății civile de avocați ".X. - .X. “.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, în temeiul temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile juridice în sumă de .X. lei.

15. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile medicale prestate de Centru de Diagnostic .X. și .X. , în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care, hepatita și gripa nu intră în categoria bolilor profesionale prevăzute de lege.

Perioada verificată: 2005 – 2008.

În fapt, .X. S.A. a înregistrat în contul 6588 „*Alte cheltuieli de exploatare*” contravaloarea serviciilor medicale individualizate prestate de Centrul Medical .X. și .X. , astfel:

- pe perioada 2005 – 2006, cheltuieli cu servicii medicale constând în vaccinarea antihepatică în sumă de **.X. lei;**
- pe perioada 2005 – 2008, cheltuieli cu servicii medicale constând în vaccinarea antigripală în sumă de **.X. lei.**

De asemenea, la nivelul sucursalelor s-au înregistrat cheltuieli cu servicii medicale constând în vaccinarea antigripală în sumă de **.X. lei**, pe perioada 2007-2008.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza facturilor emise de prestatori ca urmare a contractelor de prestări servicii medicale încheiate, respectiv:

- Contractul de prestări servicii medicale nr. **.X./23.06.2005**, încheiat între Centrul Medical **.X.** și **.X. S.A.** ce are ca obiect efectuarea **vaccinului antihepatic .X.** tip B adulți pentru angajații Companiei, potrivit protocolului încheiat între Sindicate și Companie. Contractul intră în vigoare la data de 23.06.2005 și are durata de 1 an. Actul adițional nr. **.X./18.10.2005** are ca obiect efectuarea de către prestator a vaccinului antigripal VAXIGRIP pentru **.X.** de angajați;

- Contractul de prestări servicii medicale nr. **.X./06.03.2006**, încheiat între Centrul Medical **.X.** și **.X. S.A.**, are ca obiect efectuarea investigațiilor și consultațiilor de medicina muncii necesare beneficiarului, conform Ordinului Ministerului Sănătății și Familiei nr.933/2002, Ordinului Ministerului Muncii și Solidarității Sociale nr.508/2002 și OUG nr.6/2003 privind protecția maternității la locurile de muncă, ce intră în vigoare la data de 06.03.2007 și este valabil 1 an.

Act adițional nr. **.X./19.06.2006** la contractul de de prestări de servicii medicale nr. **.X./06.03.2006** are ca obiect efectuarea de către **.X.** a **vaccinării antigripale** pentru **.X.** de angajați a **.X. S.A.**, prețul unei doze de vaccin fiind de **.X. lei**, din care **.X. lei** reprezintă prețul de achiziție, iar **.X. lei** reprezintă suportul logistic de vaccinare.

- Contractul de prestări de servicii medicale nr. **.X./09.03.2006** încheiat între **.X.** și **.X. S.A.**, are ca obiect încheierea efectuării de de către **.X.** a imunizării **antihepatice**, prin efectuarea dozei (III) cu vaccinul antihepatic **.X.** tip B, pentru un număr de **.X.** angajați ai Companiei, conform protocolului de lucru încheiat între sindicate și societate. Contractul intra în vigoare la data de 06.03.2006 și este valabil 1 an.

- Contract de prestări servicii medicale nr. **.X./10.12. 2007**, încheiat între **.X.** și **.X. S.A.**, are ca obiect **imunizarea antigripală** a unui număr de **.X.** de angajați ai Companiei. Contractul este valabil până la data de 01.02.2008. Prin actul adițional nr. **.X./21.01.2008** se prelungeste durata de valabilitate a contractului până la data de 30.03.2008.

- Contractul de prestări servicii medicale nr. **.X./23.10. 2008**, încheiat între **.X.** și **.X. S.A.**, al cărui obiect constă în **imunizarea antigripală** pentru salariații din Secțiunea I din Contractul Colectiv de Muncă al **.X. S.A.**, aflați în relații directe cu publicul, precum și pentru salariații din cadrul Departamentului de Control și serviciului **.X.**, atât din sediul central cât și din subunități (circa **.X.** salariați). Printre obligațiile prestatorului se află și aceea de „*raportare către Compania Națională .X. a activității de imunizare*”. Contractul este valabil până la 31.12.2008.

Din contractele prezentate s-a constatat că .X. S.A., a contractat prestări de servicii medicale cu Centrul Medical .X. , respectiv .X. , după cum urmează:

-servicii medicale, constând în vaccinarea antihepatică a .X. angajați ai .X. S.A., în perioada 23.06.2005 - 23.06.2006 (.X. persoane) și în perioada 09.03.2006 - 09.03.2007 (.X. persoane);

- servicii medicale, constând în vaccinarea antigripală a .X. angajați ai .X. S.A., în perioada 18.10.2005 - 23.06.2006 (.X. persoane), în perioada 19.06.2006 - 06.03.2007 (.X. persoane), în perioada 10.12.2007 - 30.03.2008 (.X. persoane) și în perioada 23.10.2008 - 31.01.2009 (.X. persoane).

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de vaccinare antihepatică facturate de prestatori, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a făcut dovada existenței unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor, în conformitate cu prevederile art.11 lit. b) din Ordinul MMSS nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii și art.5 alin.(1) din HG nr.355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor sau a vreunei informări către autoritatea de sănătate publică județeană sau a municipiului .X. și medicul de medicina muncii cu care are relație contractuală despre orice accident sau incident care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic care ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă, în conformitate cu legislația în vigoare.

De asemenea, facturile emise de prestator reprezentând contravaloarea serviciilor de vaccinare antihepatică nu sunt însoțite de documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor, aceste servicii neputând fi considerate servicii de medicina muncii.

Astfel, .X. S.A. a înregistrat în perioada 2006 - 2008, cheltuieli cu vaccinările antihepatice, ca fiind deductibile fiscal, fără a avea la bază documente justificative prin care să facă dovada prestării efective a serviciilor medicale și fără a demonstra necesitatea acestora.

Referitor la cheltuielile cu dozele de vaccin antigripal achiziționate și contravaloarea serviciilor medicale de vaccinare antigripală în perioada 2005 – 2008, din facturile emise de prestatori pentru astfel de servicii a rezultat că nu toate facturile prezentate au atașate centralizatoare în care sunt înscrise oficiile pentru care s-au achitat astfel de servicii, numărul vaccinărilor pe fiecare oficiu, prețul unitar și valoarea acestor prestații.

De asemenea, conform prevederilor Ordinului nr.508/933/2002, în anexa 38, nu sunt înscrși acei agenți biologici răspunzători de provocarea gripei, astfel încât, serviciile medicale de vaccinare antigripală nu fac obiectul legislației aplicabile protecției muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

așa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”,*

Începând cu data de 28.12.2007 prin HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;*

justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

Se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;"

Prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la pct.25 și pct.26, se prevede:

"25. Intră sub incidența acestei prevederi cheltuielile efectuate în acest scop, în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecție a muncii, stabilite conform legislației în materie.

26. Intră sub incidența prevederilor art. 21 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil."

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu serviciile medicale efectuate de .X. S.A. sunt deductibile fiscal numai dacă acestea au fost efectuate potrivit legii fiscale, respectiv pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale în condițiile în care specificul activității se încadrează în unul din domeniile pentru care se impune respectarea normelor pentru protecția muncii prevăzută de legislația în materie.

Astfel, cheltuielile pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale sunt cheltuielile prevăzute de Legea protecției muncii nr. 90/1996, republicată, Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul

MMSS nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii și HG nr.355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, cu modificările și completările ulterioare.

La art.3 din Ordinul MMSS nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii se prevede:

“Normele generale de protecție a muncii sunt obligatorii pentru toate activitățile din economia națională și se difuzează celor interesați prin Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru Protecția Muncii - I.N.C.D.P.M. .X..”

Și la art.2 din HG nr.355 din 11 aprilie 2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, se prevede:

“În sensul prezentei hotărâri, supravegherea sănătății lucrătorilor reprezintă totalitatea serviciilor medicale care asigură prevenirea, depistarea, dispensarizarea bolilor profesionale și a bolilor legate de profesie, precum și menținerea sănătății și a capacității de muncă a lucrătorilor.”

Legislația în materie prevede că sunt boli profesionale în sensul art. 30 alin. (1) din Legea protecției muncii nr. 90/1996, republicată, în vigoare până la data de 01.10.2006, și în sensul art.5 lit.h) din Legea securității și sănătății în muncă nr. 319/2006, „afecțiunile care se produc ca urmare a exercitării unei meserii sau profesii, cauzate de factori nocivi fizici, chimici sau biologici, caracteristici locului de muncă, precum și de suprasolicitarea diferitelor organe sau sisteme ale organismului în procesul de muncă”.

Astfel, până la data de 01 octombrie 2006, declararea bolilor profesionale, cercetarea cauzelor îmbolnăvirilor profesionale și întocmirea proceselor verbale cuprinzând rezultatul cercetării bolilor profesionale au fost reglementate de art.31 și art.32 din Legea protecției muncii nr.90/1996, declararea bolilor profesionale fiind obligatorie de către medicii unității sanitare care acordă asistență medicală participanților la procesul de muncă desfășurat de persoana juridică, precum și de persoana fizică.

Declararea bolilor profesionale este obligatorie și se face de către medicii din cadrul autorităților de sănătate publică teritoriale și a municipiului .X., pe baza procesului-verbal de cercetare.

Cercetarea cauzelor îmbolnăvirilor profesionale, în vederea confirmării sau infirmării lor, precum și stabilirea de măsuri pentru prevenirea altor îmbolnăviri se efectuează de către specialiștii autorităților de sănătate publică teritoriale, în colaborare cu inspectorii din inspectoratele teritoriale de muncă.

Ordinul 508/933/2002 în anexa 2, la poziția 56, stabilește hepatitele toxice cauzate de noxe profesionale (substanțe chimice hepatotoxice) ca fiind boli profesionale cu declarare obligatorie.

În aceeași anexă, la poziția 73, sunt înscrise ca boli profesionale și bolile infecțioase și parazitare cauzate de noxe profesionale (agenți biologici clasificați în anexa nr. 38 din ordin).

În categoria bolilor infecțioase sunt înscrise hepatitele provocate de virusul hepatitei A, B, C, D și pentru care există vaccinuri, după cum prevede actul normativ.

Potrivit art.11 lit. b) din Ordinul nr.508/933/2002 și art.5 alin.(1) din HG 355/2007, angajatorul trebuie să se aplece în posesia unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor. Dacă rezultatele evaluărilor riscurilor profesionale relevă existența unui risc privind sănătatea angajaților angajatorul trebuie să ia măsurile necesare pentru supravegherea medicală adecvată, în conformitate cu prevederile art.528 alin.(1) din Ordinul 508/933/2002. La alin.(2) al aceluiași articol se precizează că fiecare angajat trebuie să fie supravegheat medical corespunzător înainte de expunerea profesională și în continuare periodic, făcând astfel posibilă aplicarea directă a măsurilor de medicină generală și de medicina muncii.

Conform prevederilor aceluiași ordin, dacă este cazul, angajatorii trebuie să pună la dispoziția angajaților vaccinuri eficiente pentru a fi imunizați împotriva agenților biologici la care sunt expuși sau riscă să fie expuși în procesul de muncă.

De asemenea, se reține că protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă este reglementată de HG nr.1092/2006 privind protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă

Potrivit art.8 alin.(1) din HG 1092/2006, pentru orice activitate susceptibilă să prezinte un risc de expunere la agenți biologici, angajatorul trebuie să determine natura, nivelul și durata de expunere, pentru a se putea evalua orice risc pentru sănătatea și securitatea lucrătorilor și pentru a se putea stabili măsurile ce trebuie luate.

În conformitate cu dispozițiile art.9 din HG nr.1092/2006 evaluarea riscurilor profesionale se efectuează pe baza tuturor informațiilor existente. Dacă rezultatele evaluării riscurilor profesionale relevă existența unui risc pentru securitatea sau sănătatea lucrătorilor, angajatorul trebuie să pună la dispoziția inspectorului de muncă și a medicului de medicina muncii, la cererea acestora, informațiile prevăzute de art. 13, și anume:

- a) rezultatele evaluării riscurilor profesionale;
- b) activitățile în cursul cărora lucrătorii au fost sau pot fi expuși la agenți biologici;
- c) numărul de lucrători expuși;
- d) numele și competența persoanei responsabile cu sănătatea și securitatea la locul de muncă;

e) măsurile de protecție și de prevenire luate, inclusiv procedeele și metodele de lucru;

f) un plan de urgență pentru protecția lucrătorilor împotriva expunerii la un agent biologic din grupa 3 sau 4, în cazul unei defectări a izolării fizice.

Totodată, potrivit art.14 din HG nr.1092/2006 angajatorul are obligația să informeze imediat autoritatea de sănătate publică județeană sau a municipiului .X. și medicul de medicina muncii cu care are relație contractuală despre orice accident sau incident care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic care ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă. Dacă este cazul, **angajatorii trebuie să pună la dispoziția lucrătorilor vaccinuri eficiente, dacă aceștia nu sunt încă imunizați împotriva agentului biologic la care ei sunt sau pot fi expuși.**

În cazul în care se confirmă că un lucrător prezintă o infecție și/sau o boală care ar fi putut rezulta din expunerea la agenți biologici, medicul de medicina muncii sau serviciul de medicina muncii aflat într-o relație contractuală cu angajatorul trebuie să propună și celorlalți lucrători care au fost expuși în mod similar să se supună supravegherii medicale; în acest caz, angajatorul efectuează o reevaluare a riscului de expunere.

Potrivit prevederilor legale incidente în materie, **în ceea ce privește serviciile de vaccinare antihepatică facturate de Centru de Diagnostic .X. și .X. Diagnostic**, se reține că nu s-au prezentat documente privind evaluări ale riscului asupra sănătății lucrătorilor, în conformitate cu Ordinul nr.508/933/2002 și din HG nr.355/2007, sau a vreunei informări către autoritatea de sănătate publică județeană sau a municipiului .X. și medicul de medicina muncii cu care are relație contractuală despre orice accident sau incident care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic ce ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă, în conformitate cu legislația în vigoare, facturile emise de prestator nefiind însoțite de documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor.

De asemenea, se reține și aspectul conform căruia aceste servicii nu pot fi considerate servicii de medicina muncii.

Totodată, nefiind prezentate documentele prevăzute de lege care să confirme existența unor astfel de accidente sau incidente care ar putea să provoace diseminarea unui agent biologic ce ar putea provoca lucrătorilor o infecție și/sau o boală gravă, nu se justifică nici necesitatea achiziționării unor astfel de servicii.

În concluzie, cheltuielile cu vaccinarile antihepatice în sumă de .X. lei înregistrate de **Administrația Centrală** nu sunt justificate cu documente prin care să facă dovada prestării efective a serviciilor operațiunilor și fără a demonstra necesitatea acestora potrivit prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate

cu prevederile pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cheltuielile cu dozele de vaccin antigripal achiziționate și contravaloarea serviciilor medicale de vaccinare antigripală în perioada 2005 – 2008, se reține că în anexa 38 la Ordinul nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii, nu sunt înscriși acei agenți biologici răspunzători de provocarea gripei, astfel încât, serviciile medicale de vaccinare antigripală nu fac obiectul legislației aplicabile protecției muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale, .X. S.A. nu justifică cheltuielile cu serviciile medicale constând în achiziția dozelor de vaccin antigripal și contravaloarea serviciilor de vaccinare antigripală, în sumă de .X. lei înregistrate la nivelul Centralei și în sumă de .X. lei înregistrate la nivelul sucursalelor, aceste cheltuieli neputând avea caracterul unor cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile juridice în sumă de .X. lei.

16. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând venituri neevidențiate din asocierea în participațiune încheiată de .X. S.A. cu S.C. .X. S.R.L., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. avea obligația înregistrării acestor venituri impozabile în condițiile în care a efectuat cheltuieli aferente asocierii în participațiune fără a avea la bază decont de venituri și cheltuieli.

Perioada verificată: 2006 – 2008.

În fapt, la data de 19.10.2005 între .X. S.A. și SC .X. SRL s-a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, ce are ca obiect desfășurarea de activități în comun de către cei doi coparticipanți ai asocierii, referitoare la vânzarea de:

-produse turistice, asistență turistică, activități de informare și consultanță organizarea de excursii (cu sau fără procurarea locurilor pentru cazare și

transport), activitățile tur-operatorilor, servicii de ghid pentru turism și de asigurare a locurilor de odihnă și tratament;
- asigurări medicale și alte tipuri de asigurări.

Contractul s-a încheiat pentru o perioadă de 7 ani, cu valabilitate pe perioada 19.10. 2005 – 19.10.2012.

În vederea realizării obiectului contractului, .X. S.A. s-a obligat la următoarele prestații:

- să pună la dispoziția asocierii locațiile în care urmau să fie promovate și comercializate produsele turistice ale asocierii, precum și câte un birou pentru managerii zonali ai asociației. Anexa nr.1 la contractul de asociere în participațiune cuprinde lista celor X de oficii e puse la dispoziția asocierii de către .X. S.A., prin care urmau să fie promovate și comercializate produsele turistice;

- să pună la dispoziția asocierii personal, salariați ai .X. S.A. care urmau să își desfășoare activitatea în locațiile prezentate în Anexa 1 la contract.

Contractul inițial a fost modificat prin Actul adițional .X./16.11.2005, în sensul că .X. S.A. suportă și cheltuielile cu salariile personalului care oferă clienților produse turistice și de asigurări. S-a prevăzut, de asemenea, că salariații companiei care urmau să își desfășoare activitatea în oficiile .X.. poartă denumirea de agenți, aceștia fiind detașați la SC .X. SRL pe durata derulării asocierii.

Conform prevederilor contractului de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, contabilitatea asocierii este ținută de SC .X. SRL, acesteia revenindu-i obligația ca, lunar, să transmită Decontul de venituri și cheltuieli către .X. S.A. în vederea înregistrării în contabilitatea proprie. Marca sub care se vinde produsul asocierii este .X., iar prin contract s-a stabilit că împărțirea rezultatelor financiare să se efectueze la sfârșitul fiecărui an financiar, proporțional cu cota de participare a fiecărui asociat, respectiv 50% pentru .X. S.A. și 50% pentru S.C. .X. SRL.

Având în vedere că :

-SC .X. SRL nu și-a îndeplinit obligațiile asumate prin Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, respectiv transmiterea către .X. S.A. a deconturilor lunare privind situația veniturilor și cheltuielilor ceea ce a determinat neînregistrarea în evidența contabilă a .X. S.A. a operațiunilor realizate de asocierea în participațiune;

- SC .X. SRL nu a recunoscut cheltuielile efectuate de .X. S.A. pentru asociere;

- .X. S.A. nu este autorizată ca și operator de turism pentru efectuarea unor activități de turism în spațiile din incinta punctelor de lucru, cu salariații proprii și nu obține venituri din astfel de activități;

-funcțiunea contului 458 "*Decontări din operațiuni în participație*" și

-Notele explicative la Situațiile financiare individuale din data de 31.12.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de

.X. S.A. în debitul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație", în valoare totală de .X. lei (.X. lei+ .X. lei +.X. lei), reprezintă sume suportate de .X. S.A. în contul SC .X. SRL, care trebuiau recuperate prin facturare de la SC .X. SRL, liderul asocierii conform prevederilor contractuale.

Aceste sume reprezintă venituri neevidențiate pentru servicii efectuate, dar nefacturate către SC .X. SRL

În drept, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Potrivit dispozițiilor pct.12 din 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 profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit prevederilor art.28 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(1) În cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare în asociere".

De asemenea, conform dispozițiilor art.251 din Codul Comercial "Asociatiunea în participatiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o participatiune în beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni, sau chiar asupra întregului comert", iar potrivit art. 254 din același cod "participantii nu au nici un drept de proprietate asupra lucrurilor puse în asociatiune, chiar daca au fost procurate de dânșii".

Din analiza Contractului de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005 încheiat de .X. S.A. cu SC .X. SRL reiese că SC .X. SRL este persoana care va ține evidența contabilă a asociației și va transmite lunar decontul cu veniturile și cheltuielile asociației .

De asemenea la art.10 din contract se prevede: „Asociații convin ca, din veniturile rezultate în urma activității ce face obiectul prezentului contract să se deducă cheltuieli aferente, profitul brut sau pierderile rezultate și consemnate în decontul de venituri și cheltuieli urmând să fie repartizate între părți, conform cotelor de participare prevăzute la art.11”.

Din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că .X. S.A. a suportat și înregistrat în contabilitatea proprie cheltuielile efectuate cu agenții de turism (angajații companiei care sunt detașați la SC .X. SRL pentru a fi puși la dispoziția asocierii), respectiv salariile și contribuțiile aferente salariilor, bilete de odihna și tratament, tichete Premium, tichete masă, și deplasări, cheltuieli cu spațiile în care asocieria și-a desfășurat activitatea și anume publicitate, obiecte de inventar, consum energie, cheltuieli medii cu spațiile etc., SC .X. SRL nerespectând prevederea contractuală asumată în numele asocierii de a transmite lunar către .X. S.A. decontul de venituri și cheltuieli.

Astfel, în luna decembrie 2006, .X. S.A. a stornat din evidența contabilă cheltuielile în sumă totală de .X. lei și a înregistrat în conturi analitice corespunzătoare partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial și stornate, aferente asocierii, în suma de .X. lei. Diferența de 50% a fost înregistrată în debitul contului 458 „Decontări din operații în participare”.

La data de 31 decembrie 2006 .X. S.A. a înregistrat rezultat financiar negativ (pierdere) în sumă de .X. lei reflectat în soldul final debitor al contului 458 „Decontări din operații în participare”.

Situația contului 458 „Decontări din operații în participare”, se prezenta astfel:

1. Decontări din operații în participare-pasiv contul 4581 „Decontări din operații în participare”, în sumă de .X. lei, în contrapartidă cu:

- venituri din asociere .X. lei;
- alte operațiuni .X. lei.

2. Decontări din operații în participare-activ contul 4582 „Decontări din operații în participare”, în sumă de .X. lei având în contrapartidă cheltuielile asocierii în același quantum.

Conform fișei contului 4582 „Decontări din operații în participare”, cheltuielile înregistrate de .X. S.A. în numele asocierii au constat în cheltuieli efectuate cu combustibilul, alte materiale consumabile, întreținerea și reparațiile, comisioanele și onorariile, deplasările, taxe și de .X., alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, salariile și alte cheltuieli de exploatare .

În același sens .X. S.A. a procedat pe anul 2007, respectiv a stornat din conturi analitice corespunzătoare cheltuielilor aferente asocierii partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial în evidența contabilă, reprezentând .X. lei,

diferența de 50% fiind înregistrată în debitul contului 458 „Decontări din operații în participație” și pe anul 2008 a stornat cheltuielilor aferente asocierii partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial în evidența contabilă, reprezentând .X. lei, diferența de 50% fiind înregistrată în debitul contului 458 „Decontări din operații în participație”.

S-a constatat că potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, pentru asociatul pasiv care nu deține documentele primare din care rezultă veniturile și cheltuielile asocierii, înregistrările contabile pentru sumele aferente cotelor părți convenite au la baza Decontul pentru operațiuni în participație, care constituie documentul contabil justificativ pentru aceste înregistrări.

Astfel, .X. S.A. a înregistrat în contabilitatea proprie, pentru perioada 2006-2008, cheltuieli aferente asocierii în participațiune în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), care nu sunt aferente veniturilor impozabile ale contribuabilului și fără a avea la baza acestor înregistrări deconturile de venituri și cheltuieli din asocierie transmise de asociatul care ține evidența asocierii, decont care, potrivit prevederilor art.28 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.221 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și ale OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.

Astfel, se reține că SC .X. SRL nu a respectat prevederile contractuale, respectiv nu a emis decont de venituri și cheltuieli lunar către .X. S.A..

Totodată, din constatări și din documentele prezentate de contestatară reiese că, anual, .X. S.A. a transmis către SC .X. SRL Situația cheltuielilor efectuate de .X. S.A. conform Contractului de asocierie în participațiune nr..X./X./19.10.2005 constând în cheltuieli cu salarii, contribuții, deplasări, publicitate, energie, internet, cheltuieli medii spații, alte cheltuieli reprezentând cota 50% din total cheltuieli efectuate pentru asocierea în participațiune.

Astfel, se reține că .X. S.A. a înregistrat în contabilitate cota de cheltuieli aferente asocierii în participațiune de 50% fără a avea la baza decont de venituri și cheltuieli ce ar fi trebuit transmis de către SC .X. SRL, diferența fiind evidențiată în debitul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație".

Conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

Coroborate cu prevederile pct.221 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13.”

Și ale pct.13 din același act normativ:

“13. - În cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana juridică română, care răspunde potrivit legii.”

Totodată, conform prevederilor OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, decontul de asociere în participație :

„ Se utilizează în toate domeniile de activitate în care se efectuează operațiuni în participație.

1. Servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.

2. Se întocmește de unitatea care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil.

În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.[...].”

De asemenea, potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, funcțiunea contabilă a contului 458 *"Decontări din operații în participație"* este:

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor din operații în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

Contul 458 "Decontări din operații în participație" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 la 781);
- cheltuielile primite prin transfer din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (601 la 681);
- sumele primite de la coparticipanți (512, 531).

În debitul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile primite prin transfer din operații în participație (701 la 781);
- cheltuielile transferate din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participație conform contractelor (601 la 681);
- sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație (512, 531).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil (profit)."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că soldul debitor al contului 458 "Decontări din operații în participație" reprezintă sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil stabilit în urma transferurilor de venituri și cheltuieli rezultate din operațiunile de asociere în participațiune pe bază de decont, iar în debitul contului se înregistrează veniturile primite prin transfer din operații în participație.

Ca urmare, înregistrarea cheltuielilor cu salarii, contribuții, deplasări, publicitate, energie, internet, cheltuieli medii spații, alte cheltuieli reprezentând cota 50% din total cheltuieli efectuate pentru asocierea în participațiune în debitul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație", în valoare totală de .X. lei (.X. lei+ .X. lei +.X. lei), reprezintă sume suportate de .X. S.A. în contul SC .X. SRL, care trebuiau recuperate prin facturare de la SC .X. SRL, liderul asocierii conform prevederilor contractuale.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile neevidențiate și au calculat impozit pe profit suplimentar aferent acestora.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia a avut loc o dublă impozitare nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că au fost stabilite venituri suplimentare, neînregistrate la nivelul .X. S.A. în sumă de .X. lei, fără a se stabili ca nedeductibile fiscal cheltuielile din asociere, în același quantum, înregistrate de .X. S.A.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor neevidențiate în sumă de .X. lei.

17. În ceea ce privește veniturile neevidențiate din asocierea în participațiune cu SC .X. SRL, în sumă de ,X, lei, cauza supusă soluționării este dacă .X. S.A. avea obligația înregistrării acestor venituri ca fiind impozabile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care, potrivit contractului de asociere în participațiune, acestea reprezintă partea de 80% a asociatului SC .X. SRL, transmisă de .X. S.A. prin Decontul pentru operațiuni în participație nr. .X./23.04.2007, fără ca organele de inspecție fiscală să analizeze acest aspect și fără a avea în vedere că asupra validității/invalidității contractului urmează să se pronunțe instanța de judecată competentă, precum și faptul că expirarea contractului nu implică dispunerea măsurii de înregistrare a tuturor veniturilor în sarcina contestatarei.

Perioada verificată: 2007 - 2008.

În fapt, la data de 26.07.2006 între .X. S.A., în calitate de asociat participant și SC .X. SRL, în calitate de asociat administrator, s-a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./26.07.2006, completat și modificat prin acte adiționale, prin care s-a prevăzut „*Pentru ca asociația în participațiune să desfășoare o activitate comercială rentabilă, .X. S.A. pune la dispoziția SC .X. SRL locuri special selectate din locațiile sale în vederea montării echipamentelor (sisteme video și programe-filme) și difuzării programelor-filme de divertisment-proprietatea SC .X. SRL, precum și spoturilor publicitare proprietatea clienților.*“

Prin modificările aduse de actul adițional nr.,X,/04.01.2007, se precizează că fiecare membru asociat se poate obliga față de terți în mod direct și distinct. Fiecare asociat are dreptul să încheie, în nume propriu dar pe seama asociației, contracte de publicitate. Tariful de difuzare/calup spoturi/lună este de .X. euro, fără TVA. Durata spotului este de 10 secunde, iar timpul de repetiție este de 10 minute, **pentru X de locații.**

Inițial în Contractul nr..X./X./26.07.2006 s-a precizat faptul că evidența contabilă a asocierii în participațiune va fi ținută centralizat și distinct de SC .X. SRL, iar **prin actul adițional .X./04.01.2007 se precizează că evidența contabilă a asocierii în participațiune va fi ținută centralizat și distinct de .X. S.A..** Toate veniturile realizate din contractele de difuzare a spoturilor publicitare în locațiile .X. S.A. se vor înregistra în contabilitatea ținută de aceasta în condițiile contractului, iar .X. S.A. va emite facturi și va încasa sumele de bani aferente acestor facturi pentru contractele de publicitate încheiate de aceasta cu beneficiarii respectivelor contracte de publicitate.

Împărțirea venitului brut rezultat din valoarea contractelor de difuzare a spoturilor publicitare în locațiile .X. S.A. se va face astfel :

- 80% pentru SC .X. SRL
- 20% pentru .X. S.A.

În relațiile cu terții, respectiv societățile comerciale ale căror spoturi sunt difuzate în locațiile menționate, răspunderea pentru obligațiile comerciale asumate revine SC .X. SRL, care se obligă în nume propriu, dar în contul asocierii în participațiune.

Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./2006 nu prevede repartizarea de cheltuieli, motiv pentru care în contabilitatea .X. S.A. sunt evidențiate numai veniturile în cotă de 20%.

Potrivit Decontului pentru operațiuni în participație nr. .X./23.04.2007 întocmit de .X. S.A. pentru perioada 01.01.2007-31.03.2007, .X. S.A. a înregistrat venituri totale ale asociației din *“contractul de vânzare spațiu publicitar încheiat între .X. S.A. și S.C. .X. SA”* în valoare de .X. lei, **din care venituri convenite .X. S.A. în sumă de .X. lei (20%), iar veniturile SC .X. SRL în sumă de .X. lei (80%).**

.X. S.A. a emis către SC .X. S.A. următoarele facturi:

- nr..X./31.01.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spațiu publicitar nr..X./X./19.01.2007 (prima tranșă);
- nr..X./28.02.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spațiu publicitar nr..X./X./19.01.2007 (prima tranșă);
- nr..X./30.03.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spațiu publicitar nr..X./X./19.01.2007.

Veniturile aferente acestor facturi au fost înregistrate inițial în creditul contului .X. apoi stornate și înregistrate în creditul contului .X. (venituri spoturi publicitare) de unde s-au stornat în totalitate, în creditul contului .X. fiind înregistrată doar partea de 20% convenită .X. S.A. conform contractului de asociere în participațiune, respectiv suma de .X. lei (.X.*20%).

- nr..X./30.04.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii de expunere materiale de publicitate (postere);
- nr..X./31.05.2007 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii de expunere materiale de publicitate (postere).

Operațiunile de stornare și înregistrare parțială nu au avut la bază un document justificativ, contrar prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității

nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Ca urmare, **s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2008, imediat după termenul limită de punere în executare a contractului cu SC .X. SA, prin majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).**

Contestatară susține că suma de .X. lei reprezentând valoarea serviciilor de difuzare de spoturi video, încasată în extrasul de cont .X. din data de 31.01.2007 al .X. S.A. (cu OP în valoare de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei), în extrasul de cont din 28.02.2007 (OP .X. lei, OP .X. lei și OP .X. lei) și în extrasul din data de 30.03.2007 suma de .X. lei reprezintă "avans pentru servicii conform contract", motiv pentru care s-au emis următoarele facturi:

- nr..X. din 31.01.2007 în valoare .X. lei;
- nr..X. din 28.02.2007 în valoare .X. lei;
- nr..X. din 30.03.2007 în valoare de .X. lei;

La denumirea produselor serviciilor în facturi s-a menționat "*Avans contract de închiriere spațiu publicitar nr. .X./19.01.2007*", conform explicațiilor date în ordinele de plată.

Fiind vorba de închiriere spațiu publicitar, prin utilizarea de sisteme video (aparținând S.C. .X. S.R.L.) și conform contractului de asociere în participațiune nr..X./X./26.07.2006, **.X. S.A. a transmis pe baza de decont către asociatul SC .X. SRL suma de .X. lei**, reprezentând procentul de 80% din veniturile încasate, din care s-a reținut comisionul de administrare și gestionare contract publicitate și fondul de premiere, conform prevederilor art.9 din contractul mai sus menționat, rezultând suma de .X. lei virată către SC .X. SRL.

Suma de .X. lei reprezintă comisionul de administrare și gestionare și a fost facturat cu TVA către SC .X. SRL și contabilizat la veniturile .X. S.A..

Fondul de premiere în sumă de .X. lei a fost înregistrat în contul 462 "*Creditori diversi*".

Ulterior, în luna octombrie 2010 prin adresele nr. .X./22.10.2010 și .X./22.10.2010, SC .X. SRL a solicitat restituirea sumei de .X. lei, motivând că prestația nu a fost executată. Totodată, la data solicitării sumei de .X. lei, respectiv 22.10.2010, suma era prescrisă conform Decretului nr.167/1958.

Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a sumei de .X. lei, contestatară susține că, inițial a fost înregistrată în contul .X. "*Alte venituri din exploatare*", iar ulterior, ca urmare a contractului de asociere în participațiune cu SC .X. SRL s-a înființat analitic distinct din necesitatea de a evidenția distinct aceste venituri. Odată cu întocmirea decontului de asociere (la trimestrul I 2007) s-a repartizat către asociatul SC .X. SRL suma de .X. lei, iar diferența, respectiv cota convenită .X. S.A. în sumă de .X. lei s-a înregistrat ca venit scutit de TVA, urmare asocierii. În aceste condiții contestatară susține că stornările efectuate în evidența contabilă au fost justificate prin natura

operațiunilor și înregistrate în mod cronologic și sistematic, având la bază ca document justificativ Decontul de Asociere în participațiune nr. .X./23.04.2007.

.X. S.A. susține că a întocmit documentele (facturi decont de asociere în participațiune) și le-a înregistrat în evidența contabilă în mod corect, respectând obligațiile contractuale și reglementările legale în vigoare și solicită anularea măsurilor dispuse.

În drept, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit dispozițiilor pct.12 din 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 profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că, .X. S.A., în baza prevederilor art.4 din Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./26.07.2006 încheiat cu SC .X. SRL potrivit căroră: *„Proprietarul mijlocului de difuzare, .X. va contracta în nume propriu cu societățile comerciale ale căror spoturi publicitare vor fi difuzate în condițiile prezentului contract. **CN.X. va contracta în numele și pe seama .X. , în baza unui mandat. [...]**”* a emis facturile nr..X./31.01.2007 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, nr..X./28.02.2007 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și nr..X./30.03.2007 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare avans contract de închiriere spațiu publicitar nr..X./X./19.01.2007, către SC .X. S.A., care au înscrisă mențiunea *“contractul de vânzare spațiu publicitar încheiat între .X. S.A. și S.C. .X. SA”*.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că la stabilirea veniturilor suplimentare în sarcina .X. S.A. organele de inspecție fiscală au avut în vedere contractul încheiat cu SC .X. S.A. care, potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, nu este semnat de ambele părți, precum și faptul că nu s-a probat stabilirea de comun acord cu SC .X. S.A. a locațiilor în care urma să ruleze spoturile SC .X. S.A., comenzile de difuzare a spoturilor publicitare nu

au fost transmise de .X. S.A., că aceste servicii nu au fost prestate în cadrul asocierii în participațiune .X. S.A. – SC .X. SRL în anul 2007, iar veniturile încasate de .X. S.A. de la SC .X. S.A., în sumă de .X. lei (inclusiv TVA) reprezintă venituri ale .X. S.A., concluzionând că partea de 80%, echivalentul a .X. lei (exclusiv TVA), reprezentând venituri nerealizate transmise de .X. S.A. către SC .X. SRL, sunt venituri impozabile ale .X. S.A. imediat după data limită de derulare a contractului -31.12.2007 prevăzută în proiectul de contract prezentat .

Față de aceste constatări organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au analizat tranzacția derulată între .X. S.A. și SC .X. S.A., fără să se analizeze tranzacția de bază, respectiv asocierea în participațiune care s-a derulat în anul 2007 potrivit Contractului de asociere în participațiune nr..X./X./2006 încheiat cu SC .X. SRL.

Astfel, veniturile au fost încasate/realizate de .X. S.A. de la SC .X. S.A. ca urmare a contractului încheiat cu aceasta în temeiul art.4 din Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./26.07.2006 încheiat cu SC .X. SRL și pentru această asociere în participațiune.

Ca urmare, .X. S.A. a procedat conform prevederilor Contractului de asociere în participațiune nr..X./X./26.07.2006, respectiv a întocmit Decontul pentru operațiuni în participație nr. .X./23.04.2007, așa cum s-a constatat la pag.70 din raportul de inspecție fiscală, prin care s-a stabilit cota de 80% din venituri din asocierea în participațiune cuvenită SC .X. SRL, respectiv suma de .X. lei.

Așadar, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală privind stabilirea acestor venituri în sarcina .X. S.A. pe motiv că *“partea de 80% echivalentul a .X. lei (exclusiv TVA) reprezentând venituri nerealizate transmise către SC .X. SRL, sunt în fapt venituri impozabile ale CN.X. SA imediat după data limită de derulare a contractului (31.12.2007) prevăzută în proiectul de contract prezentat”*, întrucât:

În anul 2010, între .X. S.A. și SC .X. S.A. a intervenit un litigiu, având ca obiect pretenții care se află pe rolul Curții de Apel .X., cu termen de judecată 12.11.2013, nefiind finalizat până la data prezentei.

Prin cererea de chemare în judecată reclamanta SC .X. SA a solicitat părătei .X. S.A. obligarea la plata sumei de .X. lei reprezentând daune interese compensatorii, la plata dobânzii legale în cuantum de .X. leu pe care o datorează pentru nerestituirea la termen a sumei de .X. lei plătită în avans de reclamantă și la plata cheltuielilor prilejuite de judecarea cauzei.

Validitatea/invaliditatea contractului încheiat între .X. S.A. și SC .X. S.A. nu poate fi contestată de organele de inspecție fiscală, instanța judecătorească fiind cea care se va pronunța cu privire la acest document și la efectele juridice ce derivă din acesta.

Expirarea contractului încheiat între .X. S.A. și SC .X. S.A. la data de 31.12.2007 nu implică dispunerea măsurii de înregistrare a tuturor veniturilor realizate din acest contract în sarcina .X. S.A. în condițiile în care 80% din cuantumul acestora revine SC .X. SRL potrivit contractului de asociere în participațiune în vigoare și pe anul 2008.

Ca urmare, efectele juridice ale contractului încheiat între .X. S.A. și SC .X. S.A. rămân valabile până la anularea/rezilierea acestui contract de către părțile contractante sau de către instanța judecătorească.

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că, din punct de vedere fiscal, având în vedere actele normative în materie, respectiv Codul fiscal, precum și prevederile pct.221 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13.”

Și ale pct.13 din același act normativ:

“13. - În cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana juridică română, care răspunde potrivit legii.”

Totodată, conform prevederilor OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, **decontul de asociere în participație** :

„ Se utilizează în toate domeniile de activitate în care se efectuează operațiuni în participație.

1. Servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.

2. Se întocmește de unitatea care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil.

În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.[...].”

De asemenea, potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, funcțiunea contabilă a contului 458 *“Decontări din operații în participație”* este:

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor din operații în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

Contul 458 "Decontări din operații în participație" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 la 781);

- cheltuielile primite prin transfer din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (601 la 681);

- sumele primite de la coparticipanți (512, 531).

În debitul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile primite prin transfer din operații în participație (701 la 781);

- cheltuielile transferate din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipanților care țin evidența operațiilor în participație conform contractelor (601 la 681);

- sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație (512, 531).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil (profit)."

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că la momentul emiterii facturilor și înregistrării veniturilor realizate din contractul încheiat între .X. S.A. și SC .X. S.A., respectiv trim.I 2007, .X. S.A. a înregistrat suma totală a veniturilor, iar ulterior a procedat conform legii, respectiv a emis Decontul pentru operațiuni în participație nr. .X./23.04.2007 și a înregistrat veniturile în procent de 20% în contabilitatea sa, diferența de venituri (.X. lei) fiind transmisă pe bază de decont asociatului SC .X. SRL.

Mai mult, chiar în situația în care, la finalizarea litigiului dintre .X. S.A. și SC .X. S.A., instanța judecătorească ar dispune anularea contractului încheiat între părțile litigioase, efectul fiscal ar consta în anularea facturilor emise de .X. S.A. și stornarea veniturilor în procent de 20% (.X.5 lei) din total venituri realizate din asocierea în participațiune (ceea ce implică diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat) și nu înregistrarea/stornarea veniturilor în procent de 80% (.X. lei) ce au revenit de drept părții asociate SC .X. SRL, conform Contractului de asociere în participațiune.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, respectiv pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie și de prevederile legale incidente și să stabilească dacă .X. S.A. mai datorează acest impozit.

18. Referitor la cheltuielile cu cenzorii în sumă de .X. lei, aferente perioadei 2006 – 2008, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu cenzorii în condițiile în care de la data intrării în vigoare a Legii nr.441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, societățile pe acțiuni care intră sub incidența reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene și standardele .X. de contabilitate au obligația legală ca situațiile financiare să fie supuse auditării.

Perioada verificată: 2006 - 2008.

În fapt, în perioada verificată, .X. S.A. a efectuat cheltuieli cu cenzorii constând în:

- sume achitate cenzorilor persoane fizice în valoare de .X. lei, și cheltuiala cu contribuția privind asigurările de sănătate din partea angajatorului în sumă de .X. lei;
- sumele achitate cenzorilor persoane fizice autorizate în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. nu a revocat cenzorii din funcție, încălcând prevederile art.39 alin.(2) din OUG nr.75/1999, republicată și art.160 alin.1² introdus de Legea nr.441/2006 pentru modificarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, astfel că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

asa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”,*

Începând cu data de 28.12.2007 prin HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“ Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife,

valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții impuse de lege, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că, pe perioada 2006 – 2008, .X. S.A. a beneficiat de serviciile prestate de cenzori persoane fizice și persoane fizice autorizate.

Potrivit prevederilor art.159 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale :

“ (1) Societatea pe acțiuni va avea trei cenzori și tot atâția supleanți, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. În toate cazurile, numărul cenzorilor trebuie să fie impar.”

Totodată, conform prevederilor art.160 din același act normativ:

“(1) Situațiile financiare ale societăților comerciale, care intră sub incidența reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene și standardele .X. de contabilitate, vor fi auditate de către auditori financiari - persoane fizice sau persoane juridice -, în condițiile prevăzute de lege.

(2) Societățile comerciale, ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar, vor organiza auditul intern potrivit normelor elaborate de Camera Auditorilor Financiari din România în acest scop.”

Prin Legea nr.441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și a Legii nr.26/1990 privind registrul comerțului, republicată, publicată în Monitorul Oficial nr. 955 din 28 noiembrie 2006:

“La articolul 160, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

”ART. 160

(1) Situațiile financiare ale societăților comerciale supuse obligației legale de auditare vor fi auditate de către auditori financiari - persoane fizice sau persoane juridice -, în condițiile prevăzute de lege.”

La articolul 160, după alineatul (1) se introduc două noi alineate, alineatele (1¹) și (1²), cu următorul cuprins:

[...]

(1²) Societățile comerciale ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau deciziei asociaților/acționarilor, nu vor aplica prevederile art. 159 alin. (1).”

Față de aceste prevederi legale se reține că începând cu data de 28.11.2006 când a fost publicată în Monitorul Oficial Legea nr.441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și a Legii nr.26/1990 privind registrul comerțului, republicată, se modifică art.160 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, în sensul că situațiile financiare ale societăților comerciale care intră sub incidența reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene și

standardele .X. de contabilitate se supun obligației legale de auditare de către auditori financiari.

De asemenea, acest act normativ prevede că societățile comerciale ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, nu vor aplica prevederile art. 159 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată.

.X. S.A. se regăsește la poziția .X. din Anexa prevăzută la OMFP nr.990/2002 pentru completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele .X. de Contabilitate, deci este societate pe acțiuni care aplică reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele .X. de Contabilitate. Ca urmare, avea obligația legală de a supune situațiile financiare auditării financiare, astfel că efectuarea cheltuielilor prestărilor de servicii ale cenzorilor nu se justifică din punct de vedere al legii fiscale.

Pe cale de consecință, argumentul contestatarii potrivit căruia putea să mențină pe mai departe cenzorii, prevederea legală impunând societății doar obligația de a desemna un auditor financiar și de a organiza auditul intern nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că art. 160 alin.1² din Legea nr.441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și a Legii nr.26/1990 privind registrul comerțului, republicată, prevede în mod expres că "***Societățile comerciale ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau deciziei asociațiilor/acționarilor, nu vor aplica prevederile art. 159 alin. (1).***"

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile cenzorilor în sumă de .X. lei.

19.) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei efectuate în baza contractului de prestări servicii cu Federația Sindicatelor din.X. și .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile prestate de FS .X., respectiv de achiziție și distribuire a

tichetelor Premium în condițiile în care acestea au fost efectuate în folosul FS .X. și nu pentru obținerea de venituri impozabile de către .X. S.A..

Perioada verificată: mai 2005 – decembrie 2006.

În fapt, prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr. .X./20.04.2005 s-a mandatat conducerea executivă a .X. S.A. să încheie cu FS .X. Contractul de prestări servicii nr..X./X./20.04.2005 ce are ca obiect *“în principal, culegerea de date, informații, precum și efectuarea de studii privind activitatea .X. , în vederea desfășurării procesului de privatizare”*, durata inițială a contractului fiind 01.05.2005 - 31.12.2005, ulterior prelungindu-se până la data de 01.12.2006, prin Actele adiționale nr. .X./23.12.2005 și nr. .X./27.06.2006.

În aceeași perioadă, salariiților .X. S.A. le-au fost distribuite de către FS .X. tichete Premium a căror valoare totală este egală cu valoarea contractului de prestari servicii, valoare ce a fost facturată de FS .X. către .X. S.A..

Tichetele Premium au fost achiziționate de FS .X. de la S.C. .X. S.A. din .X. prin Contractul nr..X./X./28.04.2005.

Distribuirea tichetelor Premium s-a efectuat în baza Protocolului nr..X./X./23.05.2005, semnat din partea .X. S.A..

Prin Procesul verbal de control financiar .X./19.12.2007 s-a constatat că au fost efectuate prestații fără plată, în favoarea FS .X., cu personalul propriu al .X. S.A. pentru gestionarea tichetelor Premium, consecința acestui fapt fiind că nu s-a calculat contravaloarea prestațiilor privind gestionarea tichetelor Premium în vederea recuperării acestora prin facturare către FS .X., ceea ce a condus la diminuarea, în anul 2006, a profitului .X. S.A., prin neîntregirea veniturilor aferente.

Din fișa de cont 401.1.1 analitic „*Federația Sindicatelor .X.*” rezultă că .X. S.A. a înregistrat în corespondență cu contul de cheltuieli 628 „*Alte servicii efectuate de terți*” suma de .X. lei, cheltuiala considerată deductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil aferent exercițiilor financiare ale anilor 2005 și 2006.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că prestațiile FS .X. nu au fost realizate întrucât această activitate intră în atribuțiunile unui departament specializat din cadrul .X. S.A., respectiv Direcția operațională, precum și faptul că gestionarea și acordarea acestor tichete Premium s-a realizat prin departamentele din cadrul .X. S.A., respectiv Serviciul Resurse Umane, Serviciul de aprovizionare și Serviciul Financiar, astfel cheltuiala în sumă de **.X. lei**, înregistrată de .X. S.A. cu serviciile facturate de FS .X. este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, având în vedere că nu se justifică necesitatea contractării unor astfel de servicii.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

așa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”,*

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

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că FS .X., în baza Contractului de prestări servicii nr..X./X./20.04.2005, a distribuit tuturor salariaților .X. S.A. tichete Premium a căror valoare totală este egală cu valoarea contractului de prestari servicii, valoare ce a fost facturată de FS .X. către .X. S.A..

Tichetele Premium au fost achiziționate de FS .X. de la S.C. .X. S.A. din .X. prin Contractul nr..X./X./28.04.2005, iar distribuirea acestora a fost efectuată în baza Protocolului încheiat între părți nr..X./X./23.05.2005.

Din Procesul verbal încheiat la data de 07.12.2006 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., ca urmare a efectuării unui control tematic, reiese că prin Normele generale privind acordarea tichetelor Premium s-a stabilit în sarcina Serviciului Resurse Umane al Direcțiilor Regionale realizarea Listei nominale de acordare a tichetelor Premium și a Centralizatorului privind necesarul de tichete Premium al lunii anterioare, utilizând în acest sens programul informatic „Premium”.

De asemenea, prin Normele generale privind acordarea tichetelor Premium, înregistrate sub nr..X./X./23.05.2005, s-a stabilit în sarcina Serviciului Aprovizionare al Direcțiilor Regionale atribuții privind necesarul de tichete, evidența stocurilor de tichete, emiterea comenzilor de aprovizionare, transportul și recepția tichetelor, transportul tichetelor la fiecare punct de lucru.

Totodată, prin Normele generale privind acordarea tichetelor Premium au fost stabilite atribuții privind acordarea tichetelor și la nivelul punctelor de lucru și ale Serviciului Aprovizionare mărfuri/materiale din cadrul .X. S.A..

Deși aceste atribuții nu se regăsesc în Regulamentul de Organizare și Funcționare al companiei, acestea au fost realizate pe cheltuiala .X. S.A. , la solicitarea și în beneficiul FS .X..

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține că acordarea, respectiv distribuirea tichetelor Premium către toți salariații companiei naționale a fost efectuată de persoanele din cadrul Serviciului Aprovizionare al Direcțiilor Regionale .X., ale punctelor de lucru și ale Serviciului Aprovizionare mărfuri/materiale din cadrul .X. S.A., pe cheltuiala companiei, dar în beneficiul FS .X., astfel că nu se justifică prestarea acestor servicii.

De asemenea, având în vedere că .X. S.A. dispune de mijloacele necesare realizării unor astfel de servicii, respectiv de personal pregătit profesional, bază materială, personal de management, servicii de aprovizionare, atât la nivel central, cât și în cadrul tuturor structurilor subordonate - direcții regionale, sucursale, puncte de lucru - nu se justifica nici necesitatea acestor servicii.

Totodată, se reține că prin Procesul verbal de control financiar încheiat la data de 19.12.2007 s-a constatat că prin Normele generale privind acordarea tichetelor s-au stabilit atribuții privind necesarul de tichete, evidența stocurilor de tichete, emiterea comenzilor de aprovizionare, transportul și recepția tichetelor, în sarcina Serviciului Resurse Umane și Serviciului aprovizionare din cadrul Direcțiilor Regionale .X., dar au fost realizate la cererea și în beneficiul FS .X. dar pe cheltuiala Companiei. Astfel, organele de control financiar au constatat că

la acea dată se derula inspecția fiscală, consecința constatării fiind că nu s-a stabilit contravaloarea prestațiilor în vederea recuperării acestora prin facturare către FS .X. prin reintregirea veniturilor aferente.

Se reține că prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, singurul argument prezentat este invocarea Deciziei civile nr. .X./30.03.2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosarul nr. .X./ .X./2008, prin care instanța concluzionează că *“distribuirea tichetelor de masă către membrii de sindicat nu a avut numai scopul acordării unui sprijin social, sindical, ci a constituit singura contraprestație oferită de federație în schimbul prestării serviciilor prevăzute în contractul cu.X. SA, încadrându-se astfel în prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal privind deductibilitatea cheltuielilor”*.

Față de cele precizate de instanță se reține că prin Decizia civilă nr. .X./30.03.2010 se statuează faptul că distribuirea tichetelor de masă către membrii de sindicat s-a efectuat de FS .X., însă potrivit celor constatate cheltuielile au fost suportate de .X. S.A..

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de achiziție și distribuire a tichetelor Premium în sumă de .X. lei.

20. Referitor la cheltuielile cu serviciile facturate de .X. în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile întreținere și reparații, respectiv de identificare și stabilire a gradului de uzură la aparatele de aer condiționat în condițiile în care din documentele prezentate nu reiese natura serviciilor, recepția acestora, data la care au fost efectuate, numărul aparatelor și locația, precum și dacă erau necesare astfel de servicii la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție.

Perioada verificată: 2006-2008.

În fapt, în perioada 2005 – 2008, .X. S.A. a achiziționat aparate de aer condiționat de la .X. și a încheiat contracte de prestări servicii cu .X., astfel:

A achiziționat aparate de aer condiționat în baza Contractelor :

- nr..X./X./22.08.2005 ce are ca obiect livrarea de către .X. a .X. buc. aer condiționat;

- nr..X./X./14.07.2006 ce are ca obiect livrarea de către .X. a .X. buc. aer condiționat. Prin actele adiționale nr. .X., .X. și .X. la contractul nr..X./X./14.07.2006 s-a suplimentat cantitatea de aparate de aer condiționat livrate .X. S.A. cu .X. buc;

- nr. .X./03.08.2007 ce are ca obiect livrarea de către .X. a .X. buc. aer condiționat;

- nr. .X./15.09.2008 ce are ca obiect livrarea de către .X. a .X. buc. aer condiționat;

De asemenea, .X. S.A. a încheiat contracte de prestări servicii cu .X., astfel:

- contractul nr..X./X./05.07.2006, valabil până la data de 31.12.2006, prin care .X. se obligă să efectueze lucrările de întreținere și reparații pentru .X. buc. aparate de aer condiționat. Potrivit contractului *„datele prezentate privind numărul și tipul de aparate este orientativ, urmând a se stabili la fața locului, la prima revizie, tipul fiecărui aparat și numărul de bucăți aferent. Lista finală a echipamentelor supuse prevederilor prezentului contract și locațiilor lor exacte vor face obiectul unui act adițional. Prestatorul are obligația de a efectua prima revizie, inclusiv toate reparațiile care se justifică la toate aparatele ieșite din garanție la momentul încheierii contractului, în termen de 30 de zile de la data semnării contractului.”*

Tarifele prevăzute pentru efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații sunt:

-pentru aparate aer condiționat, gama .X. - .X.BTU, .X. lei;

-pentru aparate aer condiționat, gama.X. - .X.BTU, .X. lei.

Contractul se derulează până la 31.12.2006.

Prin actul adițional nr. .X./25.08.2006 se modifică obiectul contractului, astfel: *„prezentul contract are ca obiect efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații a echipamentelor de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție, precum și efectuarea lucrărilor de întreținere a aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție, și care au fost achiziționate de către beneficiar până la data de 01.07.2006. Mărcile și tipurile de aer condiționat sunt precizate în anexa nr.1. Referitor la preț, tarifele sunt ferme pentru toată cantitatea contractată și includ următoarele: contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție sau garanție, reglaje, etc; reparațiile(remediarea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte) pentru aparatele de aer condiționat aflate în postgaranție sunt gratuite.”*

- contractul nr..X./X./11.05.2007 ce are ca obiect lucrări de întreținere și reparații pentru .X. echipamente de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție precum și lucrări de întreținere a .X. echipamente de aer condiționat aflate în perioada de garanție. La capitolul 5 din contract se precizează că *„prestatorul se obligă să execute serviciile de întreținere și reparații a*

echipamentelor de aer condiționat în baza unui abonament trimestrial, tarifele practicate fiind următoarele:

-pentru .X. aparate gama .X. - .X., tariful trimestrial este de .X. Euro fără TVA;

-pentru .X. aparate gama .X. - .X., tariful trimestrial este de .X. Euro fără TVA”.

Durata contractului este de 18 luni.

- contractul nr. .X./31.01.2008 are ca obiect efectuarea activitatilor de intretinere a .X. buc. aparate de aer conditionat (.X. buc. model .X.BTU și .X. buc. model .X.BTU) aflate in perioada de garantie. Durata contractului este de 9 luni, pana in noiembrie 2008, iar plata se va efectua in baza facturii si a proceselor verbale de revizie.

- contractul nr..X./19.03.2008 are ca obiect efectuarea serviciilor de identificare și stabilire a gradului de uzură a unui număr maxim de .X. echipamente de aer condiționat, după locație, tip, serie, putere frigorifică precum și, stabilirea gradului de uzură a acestora. Perioada de valabilitate a contractului este de 4 luni, până în luna iunie 2008 inclusiv, iar perioada de prestare a serviciilor (de 3 luni) și curge începând cu 1 martie 2008.

În urma analizei documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu întreținerea și reparațiile aparatelor de aer condiționat și cheltuielile cu identificarea și stabilirea gradului de uzură a acestora, în sumă totală de .X. lei, pe motiv că acestea nu justifică necesitatea și prestarea efectivă, documentele prezentate nejustificând natura serviciilor prestate, data la care au fost efectuate, nu corespunde numărul aparatelor de aer condiționat la care s-au prestat serviciile cu numărul celor aflate în gestiune, nu au fost prezentate procese verbale de recepție calitativă a serviciilor prestate, nu reiese dacă serviciile au fost prestate la echipamente aflate în perioada de garanție sau postgaranție.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Începând cu anul 2007, acest articol a fost modificat astfel:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Prin HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în MO la data de 28.12.2007, pct.48 se modifică astfel:

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

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

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

La pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care

angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de întreținere și reparații, înregistrate în anul 2006, potrivit Contractul nr..X./X./05.07.2006, în vigoare până la data de 31.12.2006, se rețin următoarele:

Potrivit art.2 din Contract, .X. se obligă să efectueze lucrările de întreținere și reparații pentru 700 buc. aparate de aer condiționat „[...] *datele prezentate privind numărul și tipul de aparate este orientativ, urmând a se stabili la fața locului, la prima revizie, tipul fiecărui aparat și numărul de bucăți aferent. Lista finală a echipamentelor supuse prevederilor prezentului contract și locațiilor lor exacte vor face obiectul unui act adițional. [...]*

Prestatorul are obligația de a efectua prima revizie, inclusiv toate reparațiile care se justifică la toate aparatele ieșite din garanție la momentul încheierii contractului, în termen de 30 de zile de la data semnării contractului.

Prin actul adițional nr. .X./25.08.2006 se modifică obiectul contractului astfel: **”prezentul contract are ca obiect efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații a echipamentelor de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție, precum și efectuarea lucrărilor de întreținere a aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție, și care au fost achiziționate de către beneficiar până la data de 01.07.2006. Mărcile și tipurile de aer condiționat sunt precizate în anexa nr.1”.**

De asemenea, la art.3 din contract se prevede că **„Tarifele sunt ferme pentru toată cantitatea contractată, pe toată durata contractului și include următoarele:**

- **contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere, reparații (remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte), reglaje, manoperă, etc.;**
- **cheltuielile de deplasare la locațiile beneficiarului.**

Pentru piesele de schimb, prețul este ferm în lei și rămâne ferm pe toată durata contractului”.

Prin actul adițional nr. .X./25.08.2006 s-a modificat art.3 din contract în sensul **„- contravaloarea tuturor operațiilor de întreținere pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție sau garanție, reglaje, etc; reparațiile (remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte) pentru aparatele de aer condiționat aflate în postgaranție sunt gratuite.”**

Totodată, la art.4 din contract se prevede:

„Prestatorul se obligă să efectueze, în cadrul reviziilor următoarele operații:

- verificarea functionalitatii aparatelor;
- curatarea filtrelor, aparatelor exterioare;
- curatarea(degresarea) vaporizatorului, condensatorului;
- verificarea termosondelor, capacitatii de incalzire-racire, temperaturii pe condensor si vaporizator, tuturor parametrilor functionali conform specificatiei fabricantului;
- verificarea presiunii freonului si suplimentarea acestuia in cazul pierderilor;
- masurarea eficientei energetice a aparatului;
- remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte.

Constatările cu privire la natura defecțiunilor și remedierea acestora vor face obiectul unui Proces verbal de revizie/reparație, încheiat între beneficiar și prestator.

[...]

Recepția calitativă a lucrării se efectueaza la data întocmirii procesului verbal de recepție/reparație.

Informarea asupra deficiențelor calitative de face în termen de 5 zile din momentul detectării acestora”.

Față de prevederile contractuale mai sus enunțate reiese că acest contract a fost încheiat cu prestatorul .X., pentru service la un număr de .X. buc. aparate de aer condiționat, ce se găsesc atât la nivelul Centralei cât și la sucursale, **„aflate în perioada de postgaranție, precum și efectuarea lucrărilor de întreținere a aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție, și care au fost achiziționate de către beneficiar până la data de 01.07.2006.”**

Din situația aparatelor de aer condiționat existente la sediul central al .X. S.A., prezentată ca anexă la contestație, rezultă că acestea sunt in număr de .X. buc. (.X. buc.– .X., .X.buc.- .X., .X. buc. .X. și .X. buc. .X.).

Din Anexa 1 la Caietul de sarcini pentru încheierea unui Contract de întreținere și reparații echipamente de aer condiționat reiese că, pentru Centrala .X. S.A., urmeaza să facă obiectul contractului de service ce va fi încheiat în urma licitației un număr de .X. aparate de aer condiționat aflate în perioada de garanție și .X. aparate de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție.

Se reține că, deși la art.2 din contract se prevede „*Lista finală a echipamentelor supuse prevederilor prezentului contract și locațiilor lor exacte vor face obiectul unui act adițional*” la actul adițional nu a fost prezentată o astfel de situație.

Ca urmare, în ceea ce privește numărul de aparate de aer condiționat aflate la centrală, la care trebuia efectuat service-ul este cel prezentat în Anexa 1 la Caietul de sarcini pentru încheierea unui Contract de întreținere și reparații echipamente de aer condiționat, respectiv de .X. aparate de aer condiționat aflate în perioada de garanție și .X. aparate de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție.

Având în vedere că în facturile fiscale emise de .X. este menționat un număr de aparate de aer condiționat la care s-a efectuat service-ul, iar în Formularul/formularele de revizie anexate la facturi este menționat un alt număr, mai mic, de aparate de aer condiționat, se reține constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu întreținerea și revizia la un număr de aparate de aer condiționat facturate de .X., mai mare decât cel din gestiunea .X. S.A., compania neprezentând o situație clară cu numărul de aparate de aer condiționat existent în gestiune, în anul 2006, defalcat pe sucursale, pe tipuri și modele, în funcție de perioada în care a fost achiziționat pentru a se stabili dacă se aflau în perioada de garanție sau de postgaranție, precum și o situație cu numărul de aparate de aer condiționat existent în gestiune, defalcat pe sucursale, pe tipuri și modele și în funcție de perioada în care a fost achiziționat, ce fac obiectul prezentului contract.

Astfel, nu se reține argumentul contestatarei referitor la **factura nr. .X./20.12.2006** în care sunt prevăzute cheltuieli cu service-ul pentru .X. aparate din clădirea Administrației Centrale din .X. nr. .X., iar din formularele de revizie rezultă că s-a efectuat revizia la .X. aparate de aer condiționat din această locație, **diferența reprezentând .X. aparate de aer condiționat aparținând Administrației Centrale, dar care, fizic se aflau în imobilul din Calea .X..** Mai mult, cheltuielile cu revizia la .X. aparate de aer condiționat aparținând Administrației Centrale (.X. revizuite – .X. existente în gestiune) nu se justifică, acestea neregăsindu-se în gestiunea Centralei.

Ca urmare, facturarea cheltuielilor cu service-ul pentru .X. de aparate de aer condiționat în condițiile în care în gestiunea .X. S.A. - Centrală există .X. buc. de astfel de aparate, confirmă constatarea organelor de inspecție fiscală privind înregistrarea de cheltuieli cu service-ul în baza facturilor în care este menționat un număr mai mare de aparate de aer condiționat decât cel existent în gestiune.

De asemenea, se reține că nici din facturi și nici din formularele de revizie nu rezultă natura serviciilor prestate în vederea stabilirii dacă acestea corespund cu cele prevăzute în contractul de întreținere și reparații la aparatele de aer condiționat.

Totodată, se reține că nu toate formularele de revizie au înscrisă data la care au fost prestate serviciile și nu precizează dacă aparatele de aer condiționat se aflau în perioada de garanție sau postgaranție, fiind încălcate prevederile din actul adițional la contract, potrivit cărora **“Lucrările de întreținere care vor fi executate asupra aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție nu vor afecta condițiile de acordare a garanției impuse de către furnizorul acestora. În caz contrar, dacă din vina prestatorului se pierde garanția, acesta va prelua automat, fără niciun fel de obligații pecuniare din partea beneficiarului, toate îndatoririle furnizorului privind garanția.”**

De asemenea, nu sunt prezentate documente din care să rezulte recepția calitativă a serviciilor prestate.

Ca urmare, documentele prezentate de contestatară nu justifică cheltuielile cu întreținerea și reparațiile la aparatele de aer condiționat, respectiv din acestea nu rezultă numărul de aparate de aer condiționat la care s-au prestat astfel de servicii, (de altfel contestatară recunoaște că s-au efectuat cheltuieli suplimentare cu astfel de servicii la un număr de aparate cu 7 % mai mare), nu există o situație clară cu numărul de aparate de aer condiționat existent în gestiune, în anul 2006, defalcat pe sucursale, pe tipuri și modele și în funcție de data achiziției pentru a se stabili dacă aparatele de aer condiționat se aflau în perioada de garanție/postgaranție, nu rezultă natura serviciilor și data la care au fost prestate, nu se poate stabili dacă serviciile prestate la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție afectează condițiile de garanție impuse de către furnizorul acestora.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de întreținere și reparații pe perioada 2007 – 2008, se rețin următoarele:

Contractul nr..X./X./11.05.2007 are ca obiect lucrări de întreținere și reparații pentru .X. echipamente de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție, precum și lucrări de întreținere a .X. echipamente de aer condiționat aflate în perioada de garanție, fiind în vigoare pe o perioadă de 18 luni.

La capitolul 5 din contract se precizează că *„Prestatorul se obligă să execute serviciile de întreținere și reparații a echipamentelor de aer condiționat, astfel cum este prevăzut în prezentul contract, în baza unui abonament trimestrial.”*

Tarifele stabilite prin contract sunt:

-pentru .X. aparate gama .X. - .X., tariful trimestrial este de .X. Euro fără TVA;

-pentru .X. aparate gama .X. - .X., tariful trimestrial este de .X.Euro fără TVA, acestea incluzând și contravaloarea pieselor de schimb înlocuite.

La cap.6 din contract, pct.6.1 și pct.6.5 se prevede:

„Prestatorul se obligă să efectueze, în cadrul reviziilor următoarele operații:

-verificarea functionalitatii aparatelor și garantarea acesteia inclusiv în cazul variațiilor tensiunii rețelei de alimentare a aparatelor;

- curatarea filtrelor, aparatelor exterioare;

- curatarea(degresarea) vaporizatorului, condensatorului;

-verificarea termosondelor, capacitatii de incalzire-racire, temperaturii pe condensor si vaporizator, tuturor parametrilor functionali conform specificatiei fabricantului;

-verificarea presiunii freonului si suplimentarea acestuia in cazul pierderilor;

- măsurarea eficienței energetice a aparatului;
- remedierea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte.

[...]

6.5

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

Iar la cap.9 din contract se prevede că *“Recepția calitativă a lucrării se efectuează la data întocmirii procesului verbal de recepție/reparație.”*

Contractul nr. .X./31.01.2008 are ca obiect lucrări de întreținere pentru .X. echipamente de aer condiționat aflate în perioada de garanție și are durată de valabilitate 9 luni, până în luna noiembrie 2008.

La capitolul 2 din contract se precizează că *„Prestatorul se obligă să execute serviciile de întreținere a aparatelor de aer condiționat, astfel cum este prevăzut în prezentul contract, în baza unui abonament trimestrial.”*

Tarifurile stabilite prin contract, pentru aparate gama .X. - .X. este de .X. Euro fără TVA.

La cap.6 din acest contract sunt prevăzute operațiile ce trebuie efectuate în cazul reviziilor care sunt identice cu cele inserate la pct.6.1 din Contractul nr..X./X./11.05.2007, mai puțin operația privind *„remediarea defecțiunilor constatate și înlocuirea pieselor defecte”*, este stipulat faptul că aceste lucrări de întreținere nu vor afecta condițiile de garanție acordate la achiziția aparatelor de aer condiționat, precum și faptul că recepția calitativă se efectuează la data întocmirii procesului verbal.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că, deși Compania Națională avea încheiat cu .X. Contractul de întreținere și reparații la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție și postgaranție pentru perioada 11.05.2007 – 11.11.2008, la data de 31.01.2008 a mai încheiat un contract pentru lucrări de întreținere la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție în vigoare pe perioada februarie 2008 – noiembrie 2008.

Se reține că, deși prin ambele contracte se precizează că *„Locațiile de amplasare ale aparatelor de aer condiționat sunt conform Anexei 1”*, respectiv *„Mărcile și tipurile aparatelor de aer condiționat sunt precizate în Anexa 1”* aceste anexe nu se regăsesc la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă încheierea a două contracte pentru același tip de servicii (întreținere la aparate de aer condiționat aflate în garanție), pe aceeași perioadă (februarie 2008 - noiembrie 2008) este justificată, respectiv

dacă se referă la echipamente instalate în locații diferite (sucursale), sau la mărci de echipamente diferite.

În ceea ce privește documentele atașate la facturile fiscale emise de .X. se reține că acestea constau în formulare de revizie în care nu sunt înscrise natura serviciilor prestate, data la care acestea au fost prestate, nu specifică dacă aparatele de aer condiționat se aflau în perioada de garanție sau postgaranție având în vedere că înlocuirea pieselor de schimb la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de postgaranție nu este gratuită.

Totodată, referitor la tariful acestor servicii se reține că din contracte rezultă că acesta a fost stabilit în funcție de tipul aparatelor de aer condiționat și nu în funcție de serviciile ce urmează a fi prestate. Mai mult, tarifele stabilite prin Contractul nr..X./X./11.05.2007, includ și contravaloarea pieselor de schimb înlocuite, în condițiile în care la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție aceste se suportă de către vânzător.

De asemenea, se reține că în ceea ce privește **operațiunile de curățare (spălare periodică) a filtrelor, de asigurare a rețelei electrice corespunzătoare, de amplasare a aparatelor în condiții corespunzătoare de temperatură și umiditate**, din Certificatul de garanție nr. .X./21.10.2008, anexat, în copie, la dosarul cauzei, rezultă că aceste operațiuni intră în sarcina cumpărătorului și reprezintă condiții de acordare a garanției, iar în situația în care nu sunt respectate, acestea conduc la pierderea garanției acordată.

Mai mult, efectuarea unora dintre serviciile menționate în cele două contracte la aparatele de aer condiționat în perioada de garanție (*curățarea(degresarea) vaporizatorului, condensatorului etc.*) presupun ruperea sigiliului ceea ce conduce la pierderea garanției.

Conform prevederilor art.10 din LOG nr.21/1992 privind protecția consumatorului :

“Drepturile consumatorilor, la încheierea contractelor, sunt:

[...]

e) de a li se asigura service-ul necesar și piese de schimb pe toată durata medie de utilizare a produsului, stabilită în documentele tehnice normative sau declarată de către producător ori convenită de părți;”

și potrivit art.12 din același act normativ:

“ Consumatorii au dreptul de a pretinde vânzătorilor remedierea sau înlocuirea gratuită a produselor și serviciilor obținute, precum în cadrul termenului de garanție sau de valabilitate. După expirarea acestui termen consumatorii pot pretinde remedierea sau înlocuirea produselor care nu pot fi folosite potrivit scopului pentru care au fost realizate, ca urmare a unor vicii ascunse apărute pe durata medie de utilizare a acestora.

Vânzătorul suportă toate cheltuielile legate de aceste deficiențe, situație care nu îl exonerează de răspundere pe producător în relația sa cu vânzătorul.”

La art.17 din același act normativ se prevede că :

“Vânzătorul asigură toate operațiunile necesare repunerii în funcțiune, înlocuirii produselor ori remedierii serviciilor reclamate în cadrul termenului de garanție sau de valabilitate, respectiv pentru vicii ascunse în cadrul duratei medii de utilizare, precum și a celor ocazionate de transportul, manipularea, diagnosticarea, expertizarea, demontarea, montarea și ambalarea acestora; vânzătorul suportă și cheltuielile legate de acestea, situație care nu îl exonerează de răspundere pe producător în relația sa cu vânzătorul.”

O.U.G. nr.174/2008 pentru modificarea și completarea unor acte normative privind protecția consumatorilor, precizează „Articolul 17 se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 17

" În cadrul termenului de garanție, prestatorii de servicii asigură toate operațiunile necesare remedierii deficiențelor constatate la serviciile prestate sau înlocuirii produselor utilizate în cadrul serviciilor respective, inclusiv transportul, manipularea, diagnosticarea, expertizarea, demontarea, montarea și ambalarea acestora."

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate la achiziția bunurilor de folosință îndelungată, în spetă aparate de aer condiționat, acestea sunt însoțite de certificate de garanție pe un termen limitat (de exemplu 3 ani) și cumpărătorii beneficiază de remedierea sau înlocuirea gratuită a produselor, precum și despăgubiri pentru pierderile suferite ca urmare a deficiențelor constatate în cadrul termenului de garanție sau de valabilitate. Astfel, vânzătorul asigură toate operațiunile necesare remedierii deficiențelor sau înlocuirii produselor reclamate în cadrul termenului de garanție, respectând dreptul consumatorului ca urmare a încheierii contractului de achiziție a bunurilor, prevăzut prin Legea nr.296/2004 privind Codul Consumatorului.

Ca urmare, se reține că încheierea unor astfel contracte de service pentru aparatele de aer condiționat care se aflau în perioada de garanție nu este justificată decât în situația în care se face dovada, cu documente, că s-a pierdut garanția ca urmare a încălcării condițiilor prevăzute în certificatele de garanție.

Astfel, având în vedere că nici la inspecția fiscală și nici la contestație .X. S.A. nu prezintă o situație clară a aparatelor de aer condiționat aflate în perioada de garanție, respectiv postgaranție, ce au făcut obiectul contractelor încheiate, cu defalcarea pe locații, pe tipuri și mărci de aparate, și nici documente atașate la facturile fiscale emise de prestator din care să rezulte natura serviciilor prestate, locația, tipul aparatelor, numărul aparatelor la care s-au prestat aceste servicii (și care să fie în concordanță cu numărul de aparate înscris în facturi,

respectiv existent în gestiunea .X. S.A.), procese verbale de revizie/recepție sau alt document din care să rezulte recepția calitativă a serviciilor prestate așa cum se prevede în contractele încheiate nu este justificată realitatea prestării.

Deși contestatara susține că a avut montate aparate de aer condiționat în birouri cu uși deschise nu probează cu documente care sunt aparatele de aer condiționat pentru care a pierdut garanția din cauza deficiențelor de exploatare impuse de funcționarea locațiilor unde respectivele aparate de aer condiționat au fost amplasate organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului.

În ceea ce privește necesitatea acestora în cazul serviciilor de întreținere și remediere la aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție nu este justificată, .X. S.A. neprezentând documente din care să reiasă numărul de astfel de echipamente la care a pierdut garanția, precum și cauzele care au condus la pierderea garanției.

Referitor la cheltuielile înregistrate în baza Contractului nr..X./X./19.03.2008 ce are ca obiect efectuarea serviciilor de identificare și stabilire a gradului de uzură a unui număr maxim de .X. echipamente de aer condiționat, după locație, tip, serie, putere frigorifică, valabil pe o perioadă de 4 luni, până în luna iunie 2008, se rețin următoarele:

Din constatări reiese că prin contract s-a stabilit tariful serviciilor în care este inclusă *„contravaloarea tuturor operațiilor de identificare și stabilire grad uzura pentru aparatele de aer condiționat aflate în perioada de garanție sau postgaranție, cheltuielile de deplasare la sediile achizitorului, etc.”*

Documentele prezentate la inspecția fiscală au fost contract, factură și 20 fișe de diagnosticare pentru aparatele de aer condiționat.

Se reține că Certificatele de garanție întocmite la achiziția aparatelor de aer condiționat prevăd ca furnizorul va asigura buna funcționare atât în perioada de garanție suportând contravaloarea manoperei și a pieselor de schimb, cât și în perioada de postgaranție când va asigura, contra cost piesele de schimb și service-ul necesar.

Potrivit art.2 lit.e) din Legea nr.449/2003 privind vânzarea produselor și garanțiile asociate acestora, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“e) garanție - orice angajament asumat de vânzător sau producător față de consumator, fără solicitarea unor costuri suplimentare, de restituire a prețului plătit de consumator, de reparare sau de înlocuire a produsului cumpărat, dacă acesta nu corespunde condițiilor enunțate în declarațiile referitoare la garanție sau în publicitatea aferentă;”

La art.19, 20 și 21 din același act normativ se prevede că :

“Garanția este obligatorie din punct de vedere juridic pentru ofertant, în condițiile specificate în declarațiile referitoare la garanție și în publicitatea aferentă.

ART. 20

(1) Garanția trebuie să cuprindă mențiuni cu privire la drepturile conferite prin lege consumatorului și să ateste în mod clar că aceste drepturi nu sunt afectate prin garanția oferită.

*(2) **Garanția trebuie să precizeze elementele de identificare a produsului, termenul de garanție, modalitățile de asigurare a garanției - întreținere, reparare, înlocuire -, inclusiv denumirea și adresa vânzătorului și ale unității specializate de service.***

(3) Garanția trebuie redactată în termeni simpli și ușor de înțeles.

ART. 21

(1) La cererea consumatorului garanția va fi oferită în scris sau pe orice alt suport durabil, disponibil și accesibil acestuia.

(2) În cazul în care garanția nu respectă prevederile alin. (1) și ale art. 20, valabilitatea acesteia nu este afectată, consumatorul având dreptul de a solicita vânzătorului îndeplinirea condițiilor incluse în declarațiile referitoare la garanție.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că pentru aparatele de aer condiționat care se află în perioada garanție de 3 ani, acordată la achiziție, din punct de vedere fiscal, nu se justifică necesitatea prestării unor astfel de servicii.

Ca urmare, nu se reține susținerea contestatarei potrivit căreia necesitatea acestor servicii este o decizie a conducerii .X. S.A. materializată în Referatul de achiziție și prin semnarea Contractului nr..X./19.03.2008 având în vedere că la emiterea deciziei conducerea companiei trebuia să aibe în vedere circumstanțele situației de fapt existente la un moment dat or, contractarea unor astfel de servicii la aparatele de aer condiționat care se aflau în perioada de garanție nu se justifică.

Față de cele precizate în considerentele prezentei decizii se reține că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă, și/sau necesitatea serviciilor achiziționate în baza contractelor prezentate, astfel că, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt

de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor de întreținere și reparații la aparatele de aer condiționat, precum și a serviciilor de identificare și stabilire a gradului de uzură a unui număr de echipamente de aer condiționat.

21. În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea în suma de .X. lei aferenta lucrărilor executate de S.C. .X. S.A., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care din constatările reiese că a fost întocmit proces verbal de recepție la finalizarea lucrărilor, act ce atestă prestarea efectivă a lucrărilor și care nu a fost contestat de organele de inspecție fiscală la momentul efectuării inspecției fiscale.

Perioada verificată: martie- decembrie 2007.

În fapt, .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA în calitate de executant, Contractul de execuție de lucrări nr..X./X./20.06.2005.

Conform acestui contract executantul se obligă să realizeze și să finalizeze lucrările obiectivului „*Finalizare lucrări la structura de rezistență și amenajări interioare-exterioare pentru sediul din .X., sector .X., B-dul .X., nr. .X.*”, contravaloarea lucrărilor fiind de .X. euro.

Ulterior, contractul nr..X./X./20.06.2005 a fost amendat prin .X. acte adiționale, prin care valoarea investiției a fost modificată, suplimentându-se lucrările stabilite prin contractul inițial.

Prin Actul adițional nr. .X. la Contractul de execuție lucrări nr..X./X./20.06.2005, părțile au convenit, de comun acord, modificarea lucrărilor de construcții ce formează obiectul contractului „*in sensul suplimentării cu cele prezentate în oferta anexată la prezentul Act adițional*”, valoarea lucrărilor suplimentare solicitate a fi realizate fiind în sumă de .X. lei, fără TVA.

SC .X. SA a facturat contravaloarea serviciilor prestate aferente Actului adițional nr. .X. cu factura nr. .X./30.11.2006, în valoare de .X., fără TVA, diferența constând în servicii prestate aferente altor acte adiționale.

La data primirii facturii .X. S.A. a înregistrat suma în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs*”.

La finalizarea investiției, a fost încheiat **Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./X./27.02.2007**, concomitent efectuându-se înregistrarea contabilă:

212 „Construcții” = 231 „Imobilizări corporale în curs”, ulterior înregistrându-se cheltuieli cu amortizarea contabilă. Durata pentru amortizarea investiției a fost stabilită la 40 ani.

Organele de inspecție fiscală au solicitat anexa la Actul adițional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează a fi suplimentate și motivele care au condus la această suplimentare, situațiile de lucrări, etc., însă .X. S.A. nu a prezentat anexa la Actul adițional .X. în care sunt precizate lucrările care urmează a fi suplimentate și nici alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției cu suma de .X. lei, fără TVA.

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

Contestatară susține că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele referitoare la lucrările ce urmau a fi suplimentate, respectiv originalele actelor aferente Devizelor de lucrări ce au stat la baza întocmirii Actului Adițional nr. .X./2006, precum și Devizul Ofertă (în original) rezultat ca urmare a Negocierii dintre părți din data de 04.10.2006 și Procesul Verbal de Negociere nr. .X./04.10.2006.

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

De asemenea, arată că toate lucrările contractate, atât prin contractul de bază cât și prin actele adiționale au fost executate, verificate, certificate de către consultantul de specialitate și plătite numai în baza acestor certificări, iar prin recepția lucrărilor a fost confirmată execuția acestora.

Astfel, contestatară susține că toate documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală demonstrează execuția și plata lucrărilor în integralitatea lor, fapt confirmat și de plata taxelor de autorizare a construcției.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

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

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*,

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

De asemenea, conform prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Conform prevederilor legale mai sus invocate, cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Potrivit celor constatate de organele de inspecție fiscală prin Actul aditional nr.5 la Contractul de executie lucrari nr..X./X./20.06.2005, partile au convenit, de comun acord, modificarea lucrarilor de constructii ce formeaza obiectul contractului „*in sensul suplimentarii cu cele prezentate in oferta anexata la prezentul Act aditional*”, valoarea lucrarilor suplimentare solicitate a fi realizate fiind in suma de .X. lei, fara TVA.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au solicitat anexa la Actul aditional .X. în care sunt prezentate lucrările care urmează a fi suplimentate și motivele care au condus la această suplimentare, situațiile de lucrări, etc., însă .X. S.A. nu a prezentat anexa la Actul aditional .X. în care sunt precizate lucrările care urmează a fi suplimentate și nici alte documente din care să rezulte necesitatea suplimentării investiției.

De asemenea, se reține că .X. S.A. susține următoarele:

- au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele referitoare la lucrările ce urmau a fi suplimentate, respectiv originalele actelor aferente Devizelor de lucrări ce au stat la baza întocmirii Actului Adițional nr. .X./2006, precum și Devizul Ofertă (în original) rezultat ca urmare a Negocierii dintre părți din data de 04.10.2006 și Procesul Verbal de Negociere nr. .X./04.10.2006;

- în ceea ce privește necesitatea suplimentării investiției cu sumele aferente Actului Adițional nr. .X./2006, susține că acestea sunt rezultatul modificărilor aduse structurii în vederea organizării de spații suplimentare, a proiectării pe parcurs a sistemului integrat de securitate, precum și a sistemului de cablare structurată. Totodată, precizează că pe parcursul execuției lucrărilor, conducerea .X. S.A. a hotărât mutarea Centrului de date și .X. din locația aflată în .X.-Calea .X. nr. .X., în sediul central;

- toate lucrările contractate, atât prin contractul de bază, cât și prin actele adiționale au fost executate, verificate, certificate de către consultantul de specialitate și plătite numai în baza acestor certificări, iar **prin recepția lucrărilor a fost confirmată execuția acestora.**

Având în vedere cele prezentate se reține că organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală constatări cu privire la recepția finală a lucrărilor fără să conteste Procesul verbal la terminarea lucrărilor nr..X./X./27.02.2007, respectiv fără să existe constatări în sensul că recepția nu ar fi avut loc.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la aceste cheltuieli având în vedere, pe de o parte, argumentele contestatarii privind prezentarea, în original, a documentelor și la justificarea necesității lucrărilor suplimentare, pe de altă parte, constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la recepția lucrărilor, respectiv deși se constată că a avut loc recepția finală a lucrărilor nu se recunoaște executarea efectivă a acestora.

Pe cale de consecință, nu se poate pronunța nici cu privire la cheltuielile cu amortizarea investiției înregistrate de .X. S.A.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele stabilite la Sucursala Direcția .X.**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și în funcție de cele constatate la reanalizare și de argumentele contestatarii să procedeze conform prevederilor legale incidente.

22) Referitor la cheltuielile cu serviciile de transport aerian contractate cu SC .X. SA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile integral la calculul profitului impozabil în condițiile în care prețul practicat pentru aceste servicii este cu mult mai mare decât prețul de piață practicat pentru același tip de servicii cu alte societăți de transport aerian.

Perioada verificată: noiembrie – decembrie 2008.

În fapt, .X. S.A. a încheiat cu SC .X. SA, Contractul de transport aerian nr..X./X./08.09.2008 având ca obiect executarea serviciilor de transport aerian și handling pe toate aeroporturile prevăzute în contract, pentru care se solicită transport aerian. Durata contractului este de 42 luni începând de la data de 04.09.2008.

Facturile reprezentând serviciile prestate se vor emite lunar pentru prestațiile efectuate în luna precedentă, începând cu luna următoare derulării contractului și va conține anexat borderoul centralizator al curselor aeriene efectuate în luna respectivă. Primirea și predarea expedițiilor .X. de către transportator se realizează prin verificarea etichetelor sacilor și a înscrierilor în borderoul de predare-CN 38. Atestarea verificărilor și a operațiunilor de predare-primire se va face prin semnarea și ștampilarea borderoului CN 38.

.X. S.A. a înregistrat în luna decembrie 2008, în debitul contului 624.2 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" cheltuieli transport aerian și handling .X. în sumă de .X. lei și în contul 4426 "TVA deductibilă" taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport în sumă de .X. lei, diferența fiind înregistrată în contul 473 "Decontări din operații în curs de clarificare" și 4428 "TVA neexigibilă".

Documentele prezentate au constatat în facturile nr. .X./05.12.2008 în valoare de .X. lei, din care TVA de .X. lei, reprezentând contravaloare prestări servicii luna noiembrie 2008 și nr. .X./05.01.2009 în valoare de .X. lei, din care TVA de .X. lei, reprezentând contravaloare prestări servicii pe luna decembrie 2008, emise de .X. , care au anexat situațiile curselor efectuate (cursa, număr curse, preț). De asemenea, au fost prezentate și situații privind cantitățile de corespondență prioritară transportată pentru lunile noiembrie 2008 și decembrie 2008, dar .X. S.A. nu a prezentat toate borderourile de predare - CN 38 care confirmă primirea și predarea expedițiilor .X. de către transportator, conținutul expediției .X. transportate cu ocazia curselor efectuate și natura trimiterilor .X., pentru facturile menționate anterior, în baza cărora puteau fi identificate cursele efectuate de prestator și achitate de .X. S.A. în folosul operațiunilor derulate de Compania Națională.

De asemenea, în perioada verificată .X. S.A. a înregistrat cheltuieli de transport aerian pentru servicii contractate cu diverse companii (Airline .X. Ltd., Air .X., .X., etc.) care operează pe plan intern și internațional, conform cărora tarifele de transport aerian percepute pentru corespondența prioritară sunt mult mai mici decât cele percepute pentru transportul aerian contractat cu .X..

În baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la compararea cheltuielilor înregistrate de .X. S.A. pentru transportul aerian contractat cu .X. cu cele înregistrate pentru serviciile de transport aerian corespondența prioritară contractate cu una dintre următoarele companii Airline .X. Ltd., Air .X., .X. SA.

Astfel, din contractele încheiate cu companiile menționate și din documentele puse la dispoziție care conțin taxele practicate, tarifele percepute pentru transportul de corespondență prioritară pentru fiecare companie, valabile în perioada decembrie 2008, a fost selectată destinația .X., pentru care s-au perceput tarifele:

- .X. euro/kg- Airline .X. Ltd.;
- .X. euro/kg -Air .X.;
- .X. DST/kg - .X. SA.

Ca urmare, în vederea comparării a fost selectată ca și companie de referință .X. SA, care practica cele mai mari tarife pentru această rută .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 doar partea de transport SC .X. SA corespunzătoare cheltuielii calculată în funcție de tariful cel mai mare perceput de .X. SA, diferența fiind stabilită cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008. Astfel, din totalul cheltuielilor cu transportul SC .X. SA, înregistrate de .X. S.A. în evidența contabilă a lunii decembrie 2008, în valoare totală de .X. lei, au fost calculate ca fiind deductibile cheltuieli de transport în suma de .X. lei, **iar cheltuielile nedeductibile fiscal sunt în sumă totală de .X. lei.**

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Coroborate cu pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

De asemenea, se reține că la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

Astfel, la art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este definită noțiunea de preț de piață:

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

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

serviciilor de transport, organele de inspecție fiscală au luat ca punct de reper destinația .X. care, conform Anexei nr.2 la contractul de transport aerian nr. .X./13.08.2002, are cel mai mare tarif de transport corespondența prioritară, respectiv .X. DST/kg.

Plecând de la definiția prețului de piață „**suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială**” și având în vedere cele constatate se reține că tariful de transport practicat pentru serviciile de transport aerian și handling pe toate aeroporturile stabilit în baza Contractul de transport aerian nr..X./X./08.09.2008 încheiat cu SC .X. SA, pentru același tip de corespondență și pentru aceeași rută având ca destinație .X. este cu mult mai mare decât de tariful practicat în relația cu .X. SA.

Se reține și faptul că din documentele analizate nu a rezultat că SC .X. SA ar fi prestat servicii de o calitate superioară celor prestate de alte societăți aeriene de transport.

Ca urmare, în temeiul art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Coroborat cu art.7 alin.(2) din același act normativ, privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, conform căruia:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, organele fiscale constatând starea de fapt fiscală.

Astfel, prin reîncadrarea formei tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prețul de piață al serviciilor de transport aeriene pentru același tip de corespondență prioritară, prin comparare cu tranzacții similare cu alte societăți de transport aerian, respectiv cu .X. SA care practică cele mai mari prețuri pentru astfel de servicii, pe aceeași rută de transport.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia a dorit să achiziționeze servicii de transport aerian și handling, prin constituirea unei Platforme de schimb aerian pe Aeroportul .X. ".X." .X. - .X. sau Aeroportul .X. ".X." .X. - .X. , unde să opereze avioane special destinate pentru transportul expedițiilor .X. nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în

vedere că realizarea acestui obiectiv nu trebuie să presupună cheltuieli suplimentare nejustificate, respectiv achitarea unui preț de transport al corespondenței prioritare mult mai mare decât cel practicat în relația cu alte societăți de transport aerian.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diferența dintre prețul de transport aerian practicat în relația cu SC .X. SA, mai mare, și prețul de transport practicat în relația cu alte societăți de transport aerian, mai mic, în sumă de .X. lei.

23. În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X. lei cu serviciile contractate cu SC.X. SA .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care nu au fost efectiv prestate, cheltuielile nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: 01.06.2006 - 09.07.2006;
:martie 2006

În fapt, .X. S.A. a încheiat **Contractul de prestări servicii de lucrări de întreținere și curățenie nr..X./X./01.06.2006** cu S.C..X. S.A. ce are ca obiect executarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor lucrări de întreținere pentru clădiri și utilaje, lucrări de reparații curente, servicii de curățenie, servicii de dezinsecție, dezinsecție și deratizare, etc..

Contractul s-a derulat pe perioada 01.06 – 09.07.2006, iar la data de 07.07.2006, .X. S.A. a solicitat încetarea acestui contract începând cu data de 24.07.2006 pe motiv că lucrările de întreținere și curățenie nu s-au realizat.

S.C..X. S.A a facturat prestații curățenie în perioada 01.06. – 09.07.2006 în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, iar .X. S.A. a înregistrat aceste cheltuieli astfel:

-cheltuială deductibilă fiscal în sumă de .X. lei;
-cheltuială nedeductibilă fiscal înregistrată în contul .X., în sumă de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat ca și suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, având în vedere ca serviciile nu au fost prestate.

De asemenea, .X. S.A. a încheiat cu S.C..X. S.A., **Contractul de prestări servicii de publicitate nr..X./X./27.03.2006** ce are ca obiect prestări servicii de publicitate, în valoare de .X. euro. Modalitatea de plată a constat în emiterea unei facturi fiscale reprezentând avansul de 30% din valoarea totală a contractului urmând ca după predarea proiectului publicitar comandat, prestatorul să emită o factură detaliată care va fi achitată de beneficiar în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea acesteia.

.X. S.A. a achitat în avans suma de .X. lei, inclusiv TVA, ce reprezintă 72% din valoarea contractului, cu mult peste avansul de 30% cât avea obligația prevăzută în contract, plata ce a fost efectuată fără a avea la bază o contraprestație.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile nu au fost efectuate și cheltuielile în sumă de .X. lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

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

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

Potrivit dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

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

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

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

Potrivit constatarilor, precum și celor precizate în contestație, serviciile contractate de .X. S.A. cu S.C..X. S.A. în baza Contractului de prestări servicii de lucrări de întreținere și curățenie nr..X./X./01.06.2006 și a Contractului de prestări servicii de publicitate nr..X./X./27.03.2006 nu au fost prestate.

Ca urmare, din punct de vedere fiscal nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, aceste cheltuieli înregistrate de .X. S.A. ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum se prevede la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare deci, sunt nedeductibile fiscal.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală având în vedere că a formulat o cerere de înscriere la masa credală a debitoarei S.C..X. S.A. .X., care a intrat în procedura insolvenței, conform Legii nr.85/2006, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu cât, prin înscrierea la masa credală recunoaște de fapt că aceste servicii nu i-au fost prestate și solicită restituirea sumelor achitate. Astfel, prin neefectuarea de către prestatori a

serviciilor contractate compania nu poate înregistra cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

De altfel, și prin Procesul verbal de control financiar încheiat la data de 19.12.2007, referitor la aceste cheltuieli s-a constatat că *“echipa de audit a recomandat recuperarea cheltuielilor în sumă de .X. lei efectuate în favoarea SC.X. SA fără a avea la bază o contraprestație.”*

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile contractate cu SC.X. SA în sumă de .X. lei.

24. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor neacceptate la deducere și veniturilor stabilite ca fiind impozabile, pentru care nu se aduc argumente prin contestație, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente prin care să fie combătute constatările organelor de inspecție fiscală care au determinat stabilirea acestor diferențe de impozit pe profit.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei, precum și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu lucrările executate, cu provizioane constituite nelegal, respectiv cu depășirea limitei legale, fără documente justificative, nu au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile, cu imobil demolat, cu telefoane imputate persoanelor salariate, cu premii acordate salariaților, etc., precum și ca urmare a neevidențierii de venituri prin neemiterea de facturi, venituri înregistrate eronat la venituri neimpozabile etc.

Deși, .X. S.A. contestă în totalitate impozitul pe profit și accesorii aferente stabilite prin Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, nu prezintă argumente pentru toate cheltuielile stabilite ca nedeductibile și pentru toate veniturile impozabile care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească”*. Principiul a fost preluat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care statuează *„Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatara care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarii**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr..X./X./2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În baza celor reținute și având în vedere că .X. S.A. deși contestă în întregime Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, pentru o parte dintre constatări, respectiv cheltuielile în sumă de .X. lei cu serviciile medicale facturate de Centrul de Diagnostic Clinic .X., cheltuielile în sumă de .X. lei cu TVA rezultată ca urmare

a aplicării pro-ratei, accesoriile aferente cheltuielilor în sumă de .X. lei înregistrate și stornate ulterior, precum și cheltuielile nedeductibile și veniturile impozabile stabilite la sucursalele centralizate la nivelul centralei .X. S.A., nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,

se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferente acestor capete de cerere, precum și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit.

*

* *

Se reține că prin decizia de impunere contestată s-a stabilit impozit profit suplimentar în cuantum de .X. lei, contestat în totalitate de .X. S.A.

Prin prezenta decizie, la cap.III B pct.3, 6 și 9.a) **s-a decis admiterea contestației pentru suma de .X. lei** reprezentând impozit profit și anularea decizie de impunere pentru această sumă.

De asemenea, la cap.III B pct.8, 10, 12, 17 și 21 **s-a decis desființarea parțială a Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 pentru suma de .X. lei** reprezentând impozit profit;

Întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca nemotivată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru cuantumul impozitului pe profit analizat la cap.III B pct.1, 2, 4, 5, 7, 9.b), 9.c), 11, 13.1, 13.2, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 22, 23 și 24, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit profit.

25. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile aferente impozitului pe profit sunt datorate în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată în condițiile în care pentru impozitul pe profit

ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a decis admiterea parțială a contestației, desființarea parțială a deciziei de impunere, cât și respingerea contestației.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei în temeiul art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Astfel, având în vedere principiul de drept conform căruia „*accesoriul urmează principalul*”, ca o consecință, organul de soluționare a contestației decide:

- întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii, s-a admis contestația, se va admite și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

-deoarece, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii, s-a desființat decizia de impunere contestată, se va desființat decizia de impunere și pentru accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

- având în vedere că pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere.

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la Sucursala Direcția .X., cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în

facturile primite de la prestatori pentru lucrări de construcții-montaj pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

Perioada verificată: 2007.

În fapt, prin procesul verbal nr. .X./29.09.2008 prin care s-a realizat o cercetare la fața locului pentru perioada 01.07.2003 – 31.12.2007 la Sucursala Direcția .X. și nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./27.09.2007 emisă de S.C. .X. SRL .X. pentru lucrări de reparații la Oficiul .X..

Lucrările executate se încadrează în secțiunea F „Construcții” diviziunea 45 din anexa la OPINS nr.601/2002 pentru care potrivit art.2 din OMEF nr.155/31.07.2007 se aplică măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că Direcția .X. nu a aplicat măsurile de simplificare înregistrând taxa pe valoarea adăugată numai în jurnalul de cumpărări ceea ce a condus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată.

Prin contestație, .X. S.A. precizează că TVA în sumă de .X. lei a fost recuperată de la S.C. .X. SRL .X. conform fișei furnizorului.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

„(1) **Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor** prevăzute la alin. (2) **au obligația să aplice măsurile de simplificare** prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) **Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

[...]

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) *Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.*

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(9) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/ prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar, potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, **constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2)**

din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că .X. S.A. nu a aplicat măsurile de simplificare pentru lucrări de construcții-montaj, efectuate la Oficiul .X. care se încadrează la secțiunea F „Construcții” diviziunea 45 din anexa la Ordinul nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, primite de la furnizori.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în perioada **1 ianuarie 2007-31 decembrie 2007**, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj**, prestatorii aveau **obligația de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „taxare inversă” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către prestatori a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de construcții-montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres** obligarea beneficiarului în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea

adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel .X. S.A. **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatorul lucrărilor de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Totuși, întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, **organul de inspecție fiscală**, în atare situație, **trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că *„În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.”*

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în anul 2007 aferentă facturii nr..X./27.09.2007 primită de la SC .X. SRL pentru lucrări de construcții-montaj, limitându-se la invocarea nerespectării de către .X. S.A. a prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Legea nr.343/2006, art. I, pct.138 și O.M.F.P. nr.155/2007, fără însă să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia a încasat taxa pe valoarea adăugată cu OP nr. .X./25.09.2008 de la furnizor și a stornat taxa nu poate fi reținut în soluționare favorabilă a contestației având în vedere că .X. S.A. a achiziționat lucrări de construcții-montaj pentru care era obligată să aplice măsurile de simplificare prevăzute de actele normatiuve în vigoare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**” coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura analizată și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala Direcția .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația contestatarii de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de uniforme de serviciu, date în consum propriu, în condițiile în care sucursala nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 2008

În fapt, prin procesul verbal nr..X./24.11.2010 prin care s-a realizat o cercetare la fața locului pentru perioada 01.01.2008– 31.12.2008 la Sucursala Direcția .X., s-a constatat că sucursala a achiziționat obiecte de îmbrăcăminte pentru salariați înregistrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal. Înregistrarea în contabilitate a acestor bunuri s-a efectuat diferit, respectiv prin notă de debitare atunci când factura de aprovizionare a fost primită de la .X. S.A. și prin stabilirea directă a obligației de plată față de furnizori în cazul în care aprovizionarea s-a efectuat direct de către sucursală.

Astfel, pentru uniformele aprovizionate direct de sucursală și date în consum sucursala nu a evidențiat și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în valoare de .X. lei, astfel că s-a dispus în sarcina .X. S.A. colectarea TVA.

Prin contestație, în baza argumentelor prezentate pentru impozitul pe profit se solicita anularea măsurii dispusă de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, **dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;**”.*

Totodată, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

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

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

La pct.18 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

*“(3) **Baza de impozitare pentru uniforme de serviciu, echipamentul de lucru și/sau de protecție acordat salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați. Dacă echipamentul de lucru și/sau de protecție nu este suportat de salariați, operațiunea nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 128 alin.(1) din Codul fiscal. Pentru partea din contravaloarea uniformelor de serviciu, echipamentelor de lucru și/sau de protecție acordat salariaților, care este suportată de angajator, acesta își păstrează dreptul de deducere în condițiile art. 145 din Codul fiscal.**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate sunt asimilate livrărilor cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor achiziționate pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, **dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

De asemenea, potrivit prevederilor legale baza impozabilă pentru livrări de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Totodată, potrivit normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, baza de impozitare pentru uniforme de serviciu acordate salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați, iar pentru partea

din contravaloarea uniformelor de serviciu acordate salariaților, care este suportată de angajator, acesta își păstrează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În situația în care echipamentul de lucru și/sau de protecție nu este suportat de salariați, operațiunea nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 128 alin.(1) din Codul fiscal.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că sucursala nu a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de uniforme de serviciu în valoare de .X. lei, acestea fiind înregistrate pe cheltuieli nedeductibile.

De asemenea, din constatări nu rezultă dacă achiziția uniformelor de serviciu s-a efectuat pe bază de facturi ce au înscrisă/nu au înscrisă taxă pe valoarea adăugată. Nu rezultă nici dacă în cuantumul sumei de .X. lei înregistrată pe cheltuieli nedeductibile este/nu este inclusă taxa pe valoarea adăugată și care este cuantumul acesteia, având în vedere că suma de .X. lei a fost stabilită prin aplicarea cotei de 19% la suma de .X. lei.

Totodată, din constatări nu reiese dacă sucursala a dat în consum aceste uniforme de serviciu, cu titlu gratuit, personalului angajat și nici dacă personalul angajat a suportat parțial sau total contravaloarea acestor uniforme de serviciu achizionate și date în consum.

Ca urmare, având în vedere prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definesc operațiunile asimilate livrărilor pentru care contribuabilul are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată se reține că **încadrarea unei operațiuni ca fiind asimilată livrării este condiționată de exercitarea, parțial sau integral, a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată or, în cazul în speță sucursala nu și-a exercitat dreptul de deducere.**

De asemenea, potrivit normelor de aplicare a Codului fiscal, baza de impozitare pentru uniformele de serviciu acordate salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați, iar în situația în care pentru partea din contravaloarea uniformelor de serviciu acordate salariaților, care este suportată de angajator, angajatorul își păstrează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere constatările conform cărora sucursala nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste achiziții de uniforme de serviciu baza de impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar nu se justifică.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de*

soluționare” coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede “11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată stabilită la Sucursala Direcția .X., urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente în materie.

3. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă veniturilor neevidențiate din Contractul nr..X./X./19.10.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în condițiile în care .X. S.A. a efectuat cheltuieli aferente asocierii în participațiune, SC .X. SRL nu a respectat clauzele contractuale privind transmiterea decontului de venituri și cheltuieli, iar .X. S.A. nu a recuperat cota de 50% din cheltuielile efectuate prin emiterea de facturi, cu TVA.

Perioada verificată: 2006 – 2008.

În fapt, la data de 19.10.2005 între .X. S.A. și SC .X. SRL s-a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, ce are ca obiect desfășurarea de activități în comun referitoare la vânzarea de produse turistice, asistență turistică, activități de informare și consultanță organizarea de excursii (cu sau fără procurarea locurilor pentru cazare și transport), activitățile tur-operatorilor, servicii de ghid pentru turism și de asigurare a locurilor de odihnă și tratament, precum și asigurări medicale și alte tipuri de asigurări, valabil pentru o perioadă de 7 ani, respectiv pe perioada 19.10. 2005 – 19.10.2012.

În vederea realizării obiectului contractului, .X. S.A. s-a obligat să pună la dispoziția asocierii locațiile în care urmau să fie promovate și comercializate produsele turistice ale asocierii, precum și câte un birou pentru managerii zonali ai asociației, precum și personal, salariați ai .X. S.A. care urmau să își desfășoare activitatea în locațiile puse la dispoziția SC .X. SRL.

Contractul inițial a fost modificat prin Actul adițional .X./16.11.2005, în sensul că .X. S.A. suportă și cheltuielile cu salariile personalului care oferă clienților produse turistice și de asigurări, iar salariații companiei care urmau să își desfășoare activitatea în oficiile .X. poartă denumirea de agenți, fiind detașați la SC .X. SRL pe durata derulării asocierii.

Conform prevederilor contractului de asociere în participațiune nr..X./X./19.10.2005, contabilitatea asocierii este ținută de SC .X. SRL, acesteia

revenindu-i obligația ca, lunar, să transmită Decontul de venituri și cheltuieli către .X. S.A. în vederea înregistrării în contabilitatea proprie, împărțirea rezultatelor financiare să se efectueze la sfârșitul fiecărui an financiar, proporțional cu cota de participare a fiecărui asociat, respectiv 50% pentru .X. S.A. și 50% pentru S.C. .X. SRL.

În perioada verificată .X. S.A. a suportat și înregistrat în contabilitatea proprie cheltuielile efectuate cu agenții de turism, respectiv salariile și contribuțiile aferente salariilor, bilete de odihnă și tratament, tichete Premium, tichete masă, și deplasări, cheltuieli cu spațiile în care asocierea și-a desfășurat activitatea și anume publicitate, obiecte de inventar, consum energie, cheltuieli medii cu spațiile etc., SC .X. SRL nerespectând prevederea contractuală asumată în numele asocierii de a transmite lunar către .X. S.A. decontul de venituri și cheltuieli.

Astfel, în luna decembrie a fiecărui exercițiu financiar .X. S.A. a stornat din evidența contabilă cheltuielile efectuate și a înregistrat în conturi analitice corespunzătoare partea de 50% din cheltuielile înregistrate inițial și stornate, aferente asocierii, în suma de .X. lei pe anul 2006, în sumă de .X. lei pe anul 2007 și în sumă de .X. lei pe anul 2008, diferența de 50% fiind înregistrată în debitul contului 458 „*Decontări din operații în participație*”.

S-a constatat că asociatul pasiv nu deține documente din care să rezulte veniturile și cheltuielile asocierii, respectiv înregistrările contabile pentru sumele aferente cotelor părți convenite nu au la baza Decontul pentru operațiuni în participație.

Astfel, .X. S.A. a înregistrat în contabilitatea proprie, pentru perioada 2006-2008, cheltuieli aferente asocierii în participațiune în sumă totală de .X. lei care nu sunt aferente veniturilor impozabile ale contribuabilului și fără a avea la baza deconturile cu venituri și cheltuieli din asociere transmise de asociatul care ține evidența asocierii.

Mai mult, SC .X. SRL nu a recunoscut cheltuielile efectuate de .X. S.A. pentru asociere, fapt ce a făcut obiectul unui litigiu între părți finalizat prin rezilierea contractului de asociere în participațiune conform Sentinței comerciale nr..X./19.11.2009 emisă de Tribunalul .X., menținută prin Decizia comercială nr..X./07.12.2010 a Curții de Apel .X., irevocabilă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de .X. S.A. în debitul contului 458 "*Decontări din operațiuni în participație*", în valoare totală de .X. lei (.X. lei+ .X. lei +.X. lei), reprezintă sume suportate de .X. S.A. în contul SC .X. SRL, care trebuiau recuperate prin facturare de la SC .X. SRL, liderul asocierii conform prevederilor contractuale. Aceste sume reprezintă venituri neevidențiate pentru servicii efectuate, dar nefacturate către SC .X. SRL.

În drept, potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din “(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

Potrivit prevederilor legale baza impozabilă pentru livrări de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Conform prevederilor art.154 “Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asocierie sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociații sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române.”

Prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal la pct.57 dat în explicitarea prevederilor art.154, se prevede:

“(1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(2) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint-venture, consortium sau alte forme de asocierie în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul Codului comercial sau al Codului civil, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

De asemenea, potrivit art.156 alin.(1) lit.(d) din același act normativ, în vigoare pe anul 2006:

“(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

d) să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.”

Începând cu data de 01.01.2007, art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a modificat astfel:

“(1) *Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

[...]

(5) În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că asocierile în participațiune nu constituie persoană impozabilă separată, iar sumele decontate între părți fără respectarea prevederilor referitoare la drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată ce revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.

Astfel, nu se reține argumentul contestatarii conform căruia a fost stabilită eronat TVA colectată suplimentar având în vedere că între asociați nu se emit facturi și nu se transmite TVA.

Potrivit prevederilor legale incidente se reține că în cazul în speță .X. S.A. a înregistrat cheltuieli din asocierea în participațiune fără decont de venituri și cheltuieli având în vedere că SC .X. SRL nu a transmis deconturi lunare cu venituri și cheltuieli, înregistrând cheltuielile în cotă de 50% ale asociatului în debitul contului 458 „Decontări din operații în participație”, Această sumă reprezintă în fapt venituri din asociere neevidențiate în cuantumul egal cu cheltuielile înregistrate, pentru care .X. S.A. trebuia să emită facturi în vederea recuperării cheltuielilor efectuate.

Ca urmare, nefiind evidențiate veniturile din asocierea în participațiune nu a fost colectat nici TVA aferentă, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru veniturile neevidențiate de .X. S.A. din asocierea în participațiune cu SC .X. SRL.

Nu se reține argumentul contestatarii conform căruia aceste cheltuieli efectuate de .X. S.A. și transmise către SC .X. SRL, anual, conțineau și cheltuielile cu chiriile care au fost estimate în funcție de prețul pieței, spațiile respective fiind proprietate a .X. S.A. pentru care nu a platit și dedus TVA având în vedere că taxa pe valoarea adăugată colectată a fost stabilită **având ca bază de impozitare veniturile neevidențiate de .X. S.A.**, în același quantum cu cheltuielile înregistrate din asociere, și nu cheltuielile efectuate de .X. S.A. în cadrul asocierii în participațiune.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va*

putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă“ coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va admite contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, respectiv a fost dispusă a fi colectată, aferentă capetelor de cerere pentru care nu se aduc argumente prin contestație, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă chiriilor pentru care fie nu au fost prezentate notificări, fie au fost prezentate la o dată ulterioară, cheltuielilor cu combustibilul, înregistrată în baza unor facturi completate eronat, a aplicării eronate a taxării inverse, între momentul stronării operațiunii și reglării acesteia etc..

Deși, .X. S.A. contestă în totalitate taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente stabilite prin Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, nuprezintă argumente pentru toate capetele de cerere analizate prin raportul de inspecție fiscală care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) *motivele de fapt și de drept;[...]*

d) *dovezile pe care se întemeiază;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”. Principiul a fost preluat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care statuează „*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatara care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr..X./X./2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În baza celor reținute și având în vedere că .X. S.A. deși contestă în întregime Decizia de impunere nr..X./29.X.2013, pentru o parte dintre constatări, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă relației cu FS .X., în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu cenzorii, în sumă de .X. lei aferente relației cu SC .X. SA, în sumă de .X. lei aferentă serviciilor juridice, în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate de .X., în sumă de .X. lei aferentă relației cu Grupul .X. SA și în sumă de .X. lei aferentă relației cu FS .X., nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,

se va respinge contestația ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III lit.C pct.1 și pct.2 din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei potrivit cap.III lit.C pct.3 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei potrivit cap.III lit.C pct.4 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat parțial decizia de impunere contestată, se va desființa decizia de impunere și pentru

accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, și conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere.

D. CONTRIBUTII SOCIALE DE SANATATE

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de angajator;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de angajator;**
- **.X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurați;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de asigurați**, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea calculării acestor contribuții asupra contravalorii primelor de asigurare pe care Compania Națională le-a suportat în contul salariaților în condițiile în care la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe venitul din salarii nu au fost incluse sumele pentru care au fost calculate contribuțiile sociale.

Perioada verificata: martie – octombrie 2006.

În fapt, în perioada martie – octombrie 2006 .X. S.A a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu asigurări de viață în sumă de .X. lei, astfel:

- Polița de Asigurări de Accidente a Angajaților nr. .X./27.06.2006 (riscurile asigurate – asigurare accidente și deces din orice cauza mai puțin accident) cu SC .X. SA;
- Polița de Asigurare de Viață de Grup nr..X./ 03.03.2006 (riscurile acoperite – asigurare deces din orice cauza) cu SC .X. SA;
- Polița de Asigurare de Viață de Grup nr..X./03.03.2006 (riscurile acoperite – asigurare accidente) cu SC .X. SA, ce au ca obiect asigurarea de grup, pentru toți salariații .X. S.A., precum și a soțiilor/soților/copiilor, riscul asigurat fiind decesul din orice cauză, invaliditatea totală permanentă, invaliditatea totală temporară, invaliditate parțială permanentă.

.X. S.A. nu a inclus în baza de impozitare a salariilor sumele reprezentând primele de asigurare platite către cele două societăți de asigurare pentru asigurarea de grup a salariaților, care, potrivit art.55 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, primele de asigurare, altele decât cele obligatorii, platite de angajator pentru salariații proprii reprezintă avantaje primite în legătura cu o activitate dependentă și sunt supuse impozitării.

Ca urmare, în baza art.51 alin.2 lit.a) din OUG nr.150/2002, precum și art.257 alin.2 lit.a) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare și au calculat contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și în sumă de .X. lei reprezentând penalități de întârziere.

De asemenea, în baza art.52 alin.(1) și (2) din OUG nr.150/2002, precum și art.258 alin.2 litera a) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit contribuția pentru asigurările sociale de sanatate datorate de angajator în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente, respectiv majorari de întârziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Prin contestație se precizează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele prezentate verbal și a încadrat ca **nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli**, ceea ce conduce la concluzia că, din punct de vedere fiscal, cheltuiala nu mai există. Cu toate acestea se calculează și reține ca obligație suplimentară, fond de sănătate atât în sarcina salariaților, cât și a unității, **de unde rezultă o dublă sancțiune**, respectiv

- impozit pe profit suplimentar, majorări și penalități de întârziere, și
- fond de sănătate suplimentar cu majorări și penalități de întârziere, ce nu are bază fiscală de calcul.

În drept, potrivit prevederilor art.51 alin.(2) lit.a) si art.52 alin.(2) din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare până la 31 aprilie 2006, potrivit carora:

“ART.51

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

ART. 52

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială. Structura acestuia pe categorii de venituri este detaliată prin normele de încasare aprobate prin ordin al președintelui CNAS, cu avizul consiliului de administrație”.

Începând cu data de 01.05.2006 sunt în vigoare prevederile art.257 alin.(2) lit.a) și art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ART. 257

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art.213 alin.(1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

ART. 258

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

Fata de prevederile legale de mai sus, se reține că în baza de calcul a acestor contribuții sociale de sănătate intră cheltuieli de natura salariale și asimilate salariilor.

Având în vedere că la capitolul B din prezenta decizie organele de inspecție fiscală au constatat ca primele de asigurare achitate societăților de asigurare pentru persoanele ce au calitatea de salariați se încadrează în prevederile art.21 alin.(4) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;” fiind considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, reiese că aceste cheltuieli nu au fost încadrate ca fiind cheltuieli de natura avantajelor salariale.

Pe cale de consecință, potrivit prevederilor legale incidente, aceste cheltuieli nu pot constitui bază de impunere pentru contribuțiile sociale de sănătate datorate de asigurați și de angajator.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care

prevede "11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de angajator;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capitol în funcție de prevederile legale incidente și să stabilească dacă .X. S.A. datorează sau nu aceste contribuții.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3[^]1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) și 11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulată de .X. S.A. și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de angajator;
- .X. lei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate datorate de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de asigurați,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulata de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.X.2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribabili, respectiv pentru suma **de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;

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

DIRECTOR GENERAL

X

