



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor**

Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. __172 2010

privind soluționarea contestației formulate de
SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE .X. .X. DE .X. “.X. .X.” SA
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub
nr.907509/23.X.2008

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de
societate prin adresa nr..X./2008 și de Direcția generală de
administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală
prin adresa nr..X./2008 cu privire la contestația formulată de

SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE .X. .X. DE .X. “.X. .X.” SA
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția
generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907509/23.X.2008 și
respectiv sub nr.907731/14.X.2008.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere
nr..X/25.X.2008 emisă de Direcția generală de administrare a
marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza
Raportului de inspecție fiscală nr..X/25.X.2008 prin care s-au stabilit
obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **.X. lei**
reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe veniturile realizate în România de
persoane juridice nerezidente**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile
nerezidenților**

- **X lei - taxa pe valoarea adăugată de plata;**
- **.X. lei - accesorii aferente TVA.**
- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.**

Totodata societatea contesta și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./25.X.2008.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X/2008, respectiv **21.X.2008** conform ștampilei și semnăturii aplicată de societate pe adresa nr..X./2008 anexată în copie la dosarul cauzei, înregistrată la societate sub nr..X./21.X.2008 prin care Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală a transmis societății decizia de impunere și de data depunerii și înregistrării contestației la Registratura Generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr..X. din **20.X.2008**, conform ștampilei aplicată pe aceasta.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1 lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE .X. .X. DE .X. “.X. .X.” SA.

I. SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE .X. .X. DE .X. “.X. .X.” SA solicită anularea actelor administrative fiscale încheiate de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv Decizia de impunere nr..X/2008, Raportul de inspecție fiscală nr..X/25.X.2008 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./25.X.2008 și admiterea contestației formulată, motivând următoarele :

A. Referitor la impozitul pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente societatea contestă suma de .X. lei și accesorii aferente, din care:

- **suma de .X. lei și suma de .X. lei cu accesoriile aferente**, stabilite pe anul 1999, pe care le consideră ca fiind prescise, deoarece în perioada 01.X.1999-31.X.1999 erau aplicabile prevederile art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal care preciza că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații suplimentare se prescrie în termen de 5 ani de la

data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă sau în termen de 5 ani de la ultimul termen legal de plata a impozitului.

Societatea susține că pentru obligațiile fiscale care au avut termene legale de plată înaintea datei de 01.X.2004, data intrării în vigoare a Codului de procedură fiscală, termenul de prescripție extinctivă trebuie calculat în conformitate cu dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 și ca organele fiscale nu puteau verifica decât modul de constituire și virare a obligațiilor fiscale cu termene scadente de plată ulterioară datei de 25.X.1999, respectiv pentru care termenul de plată a expirat ulterior acestei date;

- **suma de .X. lei** cu accesoriile aferente care, susține contestatoarea, reprezintă contravaloarea unor cărți și reviste de specialitate achiziționate de la diverse firme din străinătate și nu redevențe conform Ordonanței nr.83/1998, așa cum au fost încadrate de organele de control;

- **suma de .X. lei cu accesoriile aferente** reprezentând diferența de impozit pe veniturile realizate din dobânzi de către Deutsche Bank pentru creditul contractat de .X. .X. prin emisiunea de euroobligațiuni din anul 2002. Societatea arată că a calculat și virat la bugetul de stat impozit aferent acestor dobânzi în valoare de **.X. lei**. Având în vedere că emisiunea de euroobligațiuni a fost posibilă numai pe baza scrisorilor de confort emise de Ministerul Finanțelor și Ministerul Transporturilor Publice acesta contestatoarea consideră că speța se încadrează la art.5 din OG nr.83/1998 și solicită restituirea sumei de **.X. lei**.

Referitor la această plată contestatoarea anexează certificatul de rezidență fiscală emis de X.

Totodată, societatea solicită ca în cazul în care speța nu se încadrează la art.5 al OG nr.83/1998, să i se recalculeze acest impozit în baza Convenției de evitare a dublei impuneri cu Germania, unde procentul de impozitare este de 3%.

B Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Prin contestația formulată societatea arată că, fața de diferență de TVA în valoare total de **.X. lei** și accesorii aferente în valoare de **.X. lei** stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere, contestă accesorii în valoare de **.X. lei** calculate pentru TVA de plată precum și diferența de TVA de plată în valoare de **.X. lei** și **accesoriile aferente**, astfel:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată și accesorii aferente:

B.1.1 La nivel central se contestă suma de .X. lei reprezentând accesorii pentru TVA aferentă veniturilor provenite din convolutele de diferențe de tarifare și contare.

Prin contestația formulată societatea definește noțiunea de convolute ca diferență de tarife și contare arătând că în cursul executării prestațiilor către clienți, respectiv transportul mărfurilor pe calea ferată, apar o serie de erori în procesul de calcul al valorii prestațiilor pe bază de tarife și în procesul de contare a sumelor de încasat constând în:

- diferențe tarifare, rezultate din calcularea greșită a tarifelor stabilite și încasate de casier;

- diferențe de contare rezultate din înregistrarea de către casieri în conturi și Concentratorul de Casă Lunar, registrul de casă specific .X. .X. a altor sume decât cele înscrise în documentele de .X. sau transporturi expediate și neeliberate, înscrise în conturile de expediții, dar lipsa din conturile de eliberare.

Societatea susține că transporturile efectuate sunt supuse controlului în ceea ce privește modul de aplicare a tarifelor și de facturare a prestațiilor, control efectuat de Centrul de Verificare a Veniturilor din cadrul .X. ".X. .X. S.A." În vederea efectuării acestui control, sucursalele .X. .X. transmit la C.V.V. toate documentele de .X. emise, iar compartimentul Plați Centralizate din centralul .X. .X. și centrele comerciale de .X. ale sucursalelor transmit la C.V.V., până cel mai târziu la sfârșitul lunii următoare celei de trafic, copiile documentelor întocmite pentru traficul local, .X. de .X.. Diferențele în minus, respectiv cele care trebuie încasate, stabilite de C.V.V., se centralizează în formulare specifice denumite "Convolutul de tarifare - contare" și se înregistrează până la soluționarea acestora în evidența contabilă în conturi din afara bilanțului iar ulterior sunt lichidate pe măsura clarificării lor.

Diferențele de sume în minus, produse la calcularea sau înregistrarea tarifelor de .X. și accesorii trebuie să fie în cel mai scurt timp încasate, sau după caz, facturate beneficiarilor de transporturi și urmărite la încasare. Diferențele eronat stabilite se anulează de emitent, la solicitarea compartimentului unde au fost înregistrate, pe baza cererii de anulare prezentate de acesta din urmă.

Societatea susține că diferențele de tarifare și contare sunt venituri incerte la data constatării lor și de aceea ele se înregistrează inițial în conturile din afara bilanțului, iar la momentul stabilirii certe a diferențelor acestea sunt înregistrate în conturi bilanțiere de venituri și TVA și întrucât sunt incerte nu sunt înscrise în scrisoarea de trăsură.

Societatea considera că pentru "această reverificare a tarifelor înscrise în scrisorile de trăsură pentru zeci de mii de

documente este sancționată prin aducerea veniturilor la perioada la care se referă eroarea și calcularea accesoriilor sancțiunea fiind dublă” având în vedere că societatea plătește pentru aceste diferențe și TVA și impozit pe profit și susține că aceste diferențe nu vor putea fi înregistrate niciodată la perioada la care s-au produs erorile.

B1.2. Societatea contestă debitul de .X. lei reprezentând TVA și accesoriile aferente stabilite la sucursala .X. întrucât suma nu reprezintă debit suplimentar deoarece suma a fost facturată în luna .X. 2004 conform facturii – anexă pag.12 la RIF .X. și consideră că pentru această sumă datorează doar accesorii de la 01.X.2004 până la 01.X.2004.

B1.3 Societatea contestă debitul de .X. lei și debitul de .X. lei reprezentând TVA și accesorii aferente sume stabilite la Sucursala .X. ca fiind aferente unor lucrări nerefacturate și arată că acest debit este refacturat conform copiilor de facturi pe care le anexează și consideră că pentru aceste sume trebuie calculate doar accesorii până la data refacturării, facturi ce au fost prezentate organelor de control din centrală, dar nu au fost luate în considerare la centralizare.

B1.4. Pentru Sucursala .X. .X. .X. societatea contestă - debitul de .X. lei - anexa 4 la PV .X./25.X.2005 .X. .X. .X. și accesoriile aferente menționând că deși deține documente care justifică scutirea, pentru că au fost prezentate cu întârziere, organele de inspecție fiscală din teritoriu nu le-au luat în considerare, documente care au fost prezentate și organelor de control din Central fără însă a fi luate în considerare la centralizare.

Societatea depune copii ale acestor documente la dosarul contestației.

B1.5 Pentru Sucursala .X. societatea contestă debitul de .X. lei cu accesoriile aferente arătând că în RIF întocmit la această sucursală suma corectă este de .X. lei conform anexei 2.5.4.

De asemenea, societatea mai arată că TVA colectată este aferentă soldurilor din clasa 8 și contului 472, cont care reprezintă numai majorari de întârziere, sume nepurtatoare de TVA, așa cum este specificat și în RIF pag.57.

Societatea menționează că sumele înregistrate în conturile din clasa 8 care au fost considerate venituri suplimentare de organele de inspecție fiscală sunt: 8038.91.1 Diferențe tarifare trafic

local, 8038.92.11 Diferențe contare pe gestiuni, 8038.93.1 Cereri de anulare a diferențelor de tarifare trafic local, 8038.93.2 Cereri de anulare a diferențelor de tarife trafic .X., 8035.1 și 8035.2 Penalități cu dosar juridic, etc. și că pentru sumele înregistrate în aceste conturi nu există documente fiscale întocmite, ci numai niște situații centralizatoare, iar soldurile acestor conturi din afara bilanțurilor s-au stins, drept pentru care considera că în acest caz trebuie calculate doar accesoriile acolo unde se impun.

B1.6 Societatea mai contestă la nivel .X. și sucursale accesoriile în sumă de .X. lei, anexa 73 la RIF calculate asupra TVA aferentă veniturilor din convolute de taxare și contare conform celor specificate la aceeași speță pe central.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă și accesoriile aferente:

B2.1 Referitor la TVA nedeductibilă stabilită la nivel central societatea contestă **debitele în sumă de .X. lei/2001 și .X./2002** cu accesoriile aferente reprezentând TVA aferentă materialelor promoționale, anexa nr.77 din RIF, arătând că aceste materiale reprezintă postere, catalog de prezentare, mapă pentru conferință, pliant cu .X. .X., set aniversal, agende, calendare inscripționate cu numele firmei cheltuieli care conform art.4, alin. 4 lit.c) din OG 70/1994, au fost efectuate pentru popularizarea numelui persoanei juridice, produselor sau serviciilor realizate, au fost efectuate în baza unui contract scris cu societățile care au produs materialul publicitar și au fost folosite pentru stimularea vânzărilor și prin urmare sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea consideră că organele de control au interpretat în mod greșit prevederile Hotărârii Guvernului nr 402/2000, respectiv exprimarea “nu intra sub incidența acestei prevederi “.

B2.2 Pentru Sucursala .X. societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei/2001** pag.64 din RIF, debitul în sumă de **.X. lei/2002** pag.65 din RIF, debitul în sumă de **.X. lei/2003** reprezentând TVA dedusă și accesoriile aferente și depune documente constând în copii de pe facturi, NRCD, situații de lucrări, contracte devize, etc. care în opinia contestatoarei reprezintă documente justificative potrivit, OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit și Legii contabilității nr.82/1191 republicată, cu completările și modificările ulterioare și care fac dovada pentru toate facturile a efectuării operațiunilor în cauză.

Cu privire la TVA societatea face mențiunea că aceste

documente sunt incomplet întocmite la partea de beneficiar care este .X. .X. – anexele de la nr.45 la nr. 76 la dosarul Sucursalei .X..

B2.3. Pentru Sucursala .X. societatea contestă debitul în sumă de .X. lei din totalul de .X. lei - pag.66 RIF cu accesoriile aferente reprezentând TVA aferentă facturilor primite de la furnizori pentru care nu s-a prezentat înștiințările de TVA. Societatea depune la dosarul contestației copii după înștiințarea de plătitor de TVA pentru firmele SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, iar pentru firma SC .X. .X. SRL anexează copie după contract unde se specifică că este înregistrat ca plătitor de TVA.

B2.4. Pentru Sucursala .X. societatea contestă debitele în sumă de .X. lei/2002 arătând că suma corectă este de .X. lei aferentă bazei de impunere în valoare de .X. lei preluată în RIF pag.124 ,diferența în plus stabilită fiind de .X. lei, x lei/2002 și .X. lei/2003 cu accesorii aferente reprezentând TVA nedeductibilă aferentă reducerii comerciale facturate de clienți.

Cu privire la aceste diferențe societatea arată că în conformitate cu contractele de plată centralizată încheiate între societate și .X. X SRL, SC GR .X. SA, SC .X. Com SRL, SC Compania de .X. .X. Regional .X. SRL au fost acordate reduceri tarifare în funcție de diverse criterii și că aceste reduceri tarifare trebuiau să fie evidențiate în facturile emise de .X. .X. către clienți rezultând în acest caz TVA colectată mai mică. Societatea menționează că în mod eronat .X. .X. nu a evidențiat în facturi reducerile tarifare motiv pentru care conform contractului, clienții au emis facturi către .X. .X. pentru reducerile respective. Societatea susține că procedând astfel .X. .X. a colectat TVA mai mare, dar a înregistrat TVA deductibilă aferentă facturilor emise de clienți și că în final valoarea TVA de plată nu a fost denaturată. Societatea precizează că prin Sentințe Civile .X. .X. a fost obligată la plata facturilor emise de clienți pentru reducerile tarifare inclusiv a TVA cuprinsă în aceste facturi și depune la dosarul cauzei copii după facturi, contracte, note de conciliere și sentințe civile.

- **debitele în sumă de .X. lei/2002 și în sumă de .X. lei/2003 reprezentând TVA nedeductibilă** cu accesorii aferente pentru care societatea depune la dosarul cauzei copii după facturi, NRCD, Situații de lucrări, Contracte, documente care în opinia sa îndeplinesc condițiile de document justificativ pentru deducerea TVA.

- **debit în sumă de .X. lei cu accesoriile aferente** reprezentând diferența TVA aferentă facturii de motorina.

Societatea precizează că factura în cauză este emisă de

Ministerul Transporturilor către Sucursala .X. și reprezintă motorina scoasă din rezerva de stat, factura fiind pusă la dispoziție de MTTC-.X. SA, conform actului emis de serviciul Probleme Speciale din cadrul Ministerului Transporturilor, act depus și la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și transmis de această direcție la ANAF cu adresa nr.824/17.X.2006, documente pe care le anexează la dosarul cauzei.

B.2.5 Pentru Sucursala .X. .X. .X. societatea contestă :

- **suma de .X. lei și accesorii aferente**, reprezentând diferențe TVA la factura .X.7/28.X.2001 emisă de SC .X. SA arătând că factura are un total de .X. lei, pe urmatoarea structură .X. lei cval. prestație cu TVA X lei, eroarea de .X. lei fiind de dactilografie. (.X. X 19% = X lei; total factura= .X.+X = .X.). Societatea depune copie după factura și jurnalul de cumpărări.

- **suma de .X. lei și accesoriile aferente**, reprezentând TVA aferent facturii nr. 9435165/21.X.2001 emisă de SC .X. .X.. Societatea arată că factura este emisă către baza de aprovizionare a .X. .X. .X. respectiv Baza de Aprovizionare și Desfacere .X., care la acea dată era subunitate a .X. .X. .X. și .X. a fost integral dirijată către Sucursala .X. .X. .X. susținând că indiferent dacă deducerea ar fi fost făcută la nivelul Bazei de Aprovizionare și Desfacere .X. și nu la nivelul Sucursalei .X. .X. .X. TVA deductibilă la nivelul Companiei rămânea aceeași. Societatea anexează copie după factura și NRCD.

- **suma de .X. lei și accesoriile aferente**, reprezentând TVA aferentă facturii nr. 20005250/21.X.2004 emisă de x SA. Societatea arată că factura este defalcată în jurnalul de cumpărări din luna .X. 2004 pe doua poziții în vederea localizării costului pe cele doua nave și că factura nu este înregistrată dublu, așa cum a considerat organul de inspecție fiscală, ci reprezintă o singură prestație egală cu valoarea facturii. Societatea anexează copie după factura și jurnalul de cumpărări aferent lunii .X. 2004.

- **suma de .X. lei și accesorii aferente** reprezentând TVA din facturile care conțin elemente eronate de identificare ale beneficiarului. Societatea arată că până în anul 2003 în structura .X. .X. au funcționat atât Sucursala .X. cât și sucursala .X. .X. iar în perioada verificată Sucursala .X. .X. .X. a contabilizat facturi de la furnizori emise pentru Sucursala .X. .X. cu codul fiscal eronat aferent vechii Sucursale .X. .X. înainte de absorbția ei de către Sucursala .X.. Prin urmare contestatoarea susține că TVA este aferentă unor prestații real efectuate sucursalei și anexează pentru toate facturile copii privind recepțiile efectuate, devize, contracte.

B 3. Referitor la calculul prorataei societatea menționează următoarele:

3.1. Pentru anul 2001 societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2001 o prorată de 0,9803357 față de 1 stabilită de societate ceea ce a condus la o diferență de TVA nedeductibilă de **.X. lei**.

Societatea consideră că această prorată nu este corect stabilită întrucât veniturile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei** sunt eronate (anexa 87 a RIF și anexa 121a RIF). Societatea susține că în anexa 121 a RIF se preiau greșit sumele din anexa 9 a RIF incheiat la Sucursala **.X.** întrucât aceste venituri de la Sucursala **.X.** înregistrate ulterior datei prestației nu sunt venituri suplimentare, pentru aceste sume societatea datorând doar accesorii.

- suma de **.X. lei** stabilită de organul de control drept scutită fără drept de deducere, anexa 88 la RIF, nu este corectă.

Societatea arată că această sumă a fost eronat înregistrată în decont la rubrica de scutit fără drept de deducere și că reprezintă în cea mai mare parte penalități comerciale, sume care au fost preluate de organele de inspecție fiscală direct din decontul societății fără a fi verificate.

- din suma de **.X. lei** cuprinsă în rubrica de scutite fără drept de deducere reprezentând aport în natură la capitalul social societatea contestă suma de **.X. lei** arătând că **.X. lei** nu a dedus niciodată TVA aferentă pentru această sumă reprezentând bunuri aduse ca aport în natură întrucât bunurile respective au fost preluate la înființare în anul 1998 direct în capitalul social de la **SN.X.**, iar **.X. lei** nu a dedus TVA aferentă bunurilor preluate conform art. 5 lit. c și art. 20 din OUG nr. 17/2000.

3.2. Pentru anul 2002 societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit o prorată de 0,997424802 față de 1 stabilită de societate, ceea ce a condus la o diferență de TVA nedeductibilă de **.X. lei**.

Societatea consideră că această prorată nu este corect stabilită întrucât veniturile stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei** sunt preluate în anexa 121 la RIF din anexa 9 la RIF Sucursala **.X.** și consideră că aceste venituri înregistrate ulterior datei prestației nu sunt venituri suplimentare.

De asemenea, societatea arată că suma de **.X. lei** a fost eronat înregistrată în decont la rubrica de scutit fără drept de deducere și că reprezintă în cea mai mare parte penalități comerciale, sume care au fost preluate de organele de inspecție fiscală și direct din decontul societății fără a fi verificate.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând venituri impozabile pe total an stabilite de organele de inspecție fiscală societatea arată că această sumă nu este corectă, deoarece sunt luate în calcul de doua ori atât aporturile în natură la capitalul social al filialelor, cât și veniturile stabilite suplimentar, respectiv aporturile în natură sunt înregistrate la luna decembrie cumulate pe tot anul, conform notei de calculul a prorataei, anexa 89 din RIF și mai sunt cuprinse și în lunile .X., .X., .X. și mai.

Societatea menționează de asemenea, că la venituri impozabile se adună aportul în natură la capitalul social al filialelor în valoare de .X. lei, iar din această sumă cuprinsă la rubrica de scutite fără drept de deducere reprezentând aporturi în natura la capital, contestă suma de .X. lei care nu trebuia considerată scutită fără drept de deducere întrucât .X. .X. nu a dedus niciodată TVA aferentă bunurilor aduse ca aport în natură, aceste bunuri fiind preluate la înființare în anul 1998 direct în capitalul social de la SN.X., iar .X. .X. nu a dedus TVA aferentă bunurilor preluate.

3.3. Pentru anul 2003 societatea arată ca organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2003 o prorată de 0,998722616 față de 1 stabilită de societate ceea ce a condus la o diferență de TVA nedeductibilă de .X. lei.

Societatea susține că suma de .X. lei stabilită de organul de inspecție fiscală drept scutită fără drept de deducere reprezintă în cea mai mare parte penalități comerciale, sume care au fost preluate de organele de inspecție fiscală direct din decontul societății fără a fi verificate.

B 4. Referitor la TVA aferentă prestarilor de servicii efectuate de nerezidenți pentru care locul prestării se consideră a fi în România în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, pag.19 din Decizia de impunere nr..X/2008 contestată :

Societatea contestă debitul în sumă de .X. lei și accesoriile aferente reprezentând TVA aferentă taxei de utilizare a vagoanelor străine, taxă pe care o consideră venit din .X. .X. care conform OUG nr.17/2000 și Legii nr.345/2002 nu se impozitează cu TVA ce trebuie achitată în 7 zile de la primirea facturii. Societatea arată că potrivit adresei nr.280874/16.X.2008 emisă de Direcția de legislație privind TVA din ANAF, speța urmează a fi supusă dezbaterii Comisiei Fiscale Centrale.

Cu privire la debitul în valoare de .X. lei reprezentând TVA și accesorii aferente societatea arată că pe perioada 01.X.2001 -01.X.2003 pentru sumele plătite nerezidenților a evidențiat în decontul de TVA taxa aferentă atât la rubrica de TVA colectată, cât și la rubrica de TVA deductibilă.

Cu privire la debitul în sumă de .X. lei cu accesorii aferente reprezentând TVA de plată aferentă veniturilor realizate din România de persoane juridice nerezidente în perioada 1998 – 2000 societatea arată că prin Procesul verbal nr. .X./30.X.2001 încheiat de organele de control din cadrul M.F.P.-Direcția Generală de Îndrumare și Control Fiscal care au verificat perioada 01.X.1998-31.X.2000 nu s-a stabilit ca obligație de plată suma de .X. lei. Societatea anexează la dosarul cauzei Procesul verbal nr. .X./30.11.2001.

D. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit de plată în valoare totală de .X. lei și accesorii aferente în valoare de .X. lei din care .X. .X. .X. SA contestă diferențele de venituri și cheltuieli, astfel:

D1 VENITURI LA NIVEL CENTRAL

Societatea contestă suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit ca urmare a repunerii veniturilor provenite din convolutele de diferențe de tarificare și contare având în vedere cele menționate la capitolul B1.1 TVA din contestație.

D1.2 La Sucursala .X. societatea contestă suma de .X. lei cu accesorii aferente arătând că impozitul suplimentar pe profit a fost calculat prin preluarea eronată a veniturilor. Societatea menționează că veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală au fost înregistrate de societate în luna .X. 2004 și prin urmare datorează doar accesorii. Astfel, societatea consideră că veniturile înregistrate ulterior conform anexei 9 RIF .X. nu trebuiau luate ca venituri suplimentare în anexa 121 din RIF și preluată în anexa nr.164 la RIF la calculul suplimentar al impozitului pe profit.

D1.3 La Sucursala .X. societatea contestă sumele de .X. lei/2002 și .X. lei/2003, care conform raportului de inspecție fiscală reprezintă lucrări nerefacturate către .X. arătând că au fost refacturate și depune copii ale facturilor respective susținând că nu datorează decât accesorii.

D1.4 La Sucursala .X. societatea contestă veniturile suplimentare în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând soldul conturilor din afara bilanțului.

Societatea arată că soldurile conturilor din afara bilanțurilor din clasa 8 care au fost considerate venituri suplimentare sunt: 8038.91.1 Diferențe tarifare trafic local, 8038.92.1I Diferențe contare pe gestiuni, 8038.93.1 Cereri de anulare a diferențelor de tarifare trafic local, 8038.93.2 Cereri de anulare a diferențelor de tarife trafic internațional, 8035.1 și 8035.2 Penalități cu dosar juridic,etc., menționând faptul că aceste solduri s-au stins și prin urmare consideră că în cazul în speță nu datorează decât accesorii.

Ca urmare societatea contestă calculul impozitului suplimentar pe profit din anexa 164 la RIF, acesta fiind influențat prin preluarea eronată a acestor venituri provenite din convolutele de diferențe de tarifare și contare înregistrate la sucursale.

D.1.5 Societatea contestă suma de .X. lei reprezentând accesorii impozit pe profit ca urmare a repunerii veniturilor provenite din convolute de diferențe de tarifare și contare înregistrate la sucursale având în vedere cele de mai sus, pentru aceeași speță la nivel de centrală.

D.2. CHELTUIELI

D. 2.1 La nivel central societatea contestă suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit eronat de organele de inspecție fiscală aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu TVA colectată pentru permisele acordate membrilor de familie ai salariaților pe anii 2003 și 2004 cheltuieli deductibile fiscal conform Legii nr.112/1999 și adresei nr..X./15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe.

Societatea contestă suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente stabilit eronat de organele de inspecție fiscală menționând că nu are dreptul să întocmească declarație rectificativă privind impozitul pe profit pentru această perioadă cuprinsă în RIF.

Societatea contestă debitele în sumă de .X. lei /2001 și în sumă de .X. lei/2002 reprezentând materiale promoționale arătând că aceste materiale reprezintă postere, catalog de prezentare, mapă pentru conferință, pliant cu .X. .X., set aniversar, agende, calendare inscripționate cu numele firmei care conform art.4, alineatul 4 litera c) din OG70/1994 reprezintă cheltuieli deductibile întrucât au fost efectuate pentru popularizarea numelui persoanei juridice, produselor și serviciilor realizate utilizând mijloace de informare în masa și pentru care societatea a încheiat contracte cu societățile care au produs materialul publicitar, material ce a fost folosit pentru stimularea vânzărilor.

Societatea consideră că producerea de materiale inscripționate cu sigla firmei este un element normal al activității unei

societăți, aceste materiale fiind utilizate în procesul de vânzare al serviciilor de .X..

Societatea contestă modul de calcul al amortizării .X.melor informatice, arătând că organele de inspecție fiscală au luat în calcul perioada maximă de amortizare deși prin Legea nr.15/1997 se prevede ca ele se pot amortiza pe o perioada de până la 5 ani. Societatea menționează că organele de inspecție fiscală trebuiau să diminueze cu aceste cheltuieli baza impozabilă privind calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea contestă modul de calcul al amortizării lucrărilor de modernizare a vagoanelor arătând că în situația vagoanelor reparate în anul 2001 la .X. la poziția 53 sunt prinse două vagoane la modernizări dar la calculul amortizării se s-a luat în calcul doar un singur vagon. În situația pe anul 2003 la poziția 42 vagonul 425343300140 nu s-a luat în calcul la stabilirea amortizării, iar la poziția 26 sunt trei vagoane care nu s-au luat în calcul la stabilirea amortizării și prin urmare societatea susține că având în vedere perioada la care s-a încheiat controlul, amortizarea acestora trebuia adusă la zi, iar cheltuiala cu amortizarea trebuia să diminueze baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit și implicit diminuarea accesoriilor aferente impozitului pe profit.

D.2.2 La Sucursala .X. se contestă accesoriile calculate pentru suma de X lei reprezentând fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap conform OUG 102/1999 societatea contestatoare susținând că prin OUG nr.40/2000 care modifică articolul 43 din OUG 102/1999 privind plata fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, acest fond se plătește numai în cazul în care societatea "refuză să angajeze persoane cu handicap. Societatea arată că a înregistrat și virat acest impozit la buget în perioada 2000-2001, iar DGFP .X. a acceptat restituirea sumei în luna .X. 2002, pe baza notei de constatare nr..X/19.X.2002 iar repunerea sumei s-a făcut la luna martie 2002. Societatea menționează că după primirea actului de la Direcția de muncă și Protecție socială unde specifică că nu s-au prezentat la angajare persoane cu handicap s-a solicitat restituirea sumei.

D 2.3 La Sucursala .X. societatea contestă suma de .X. lei/2002 arătând că aceasta sumă reprezintă facturi aferente anului 2001 care au fost înregistrate în anul 2002 întrucât au fost primite târziu datorită răspândirii teritoriale. Societatea susține că aceste

sume sunt nedeductibile pe anul 2002, dar cu aceste sume trebuia influențat impozitul pe profit aferent anului 2001 ceea ce organele de inspecție fiscală nu au făcut și prin urmare contestă modul de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2001 cu accesoriile aferente pentru necuprinderea acestor cheltuieli.

Cu privire la suma de **.X. lei/2001** reprezentând abonamente de călătorie societatea susține că această sumă a fost luată că și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit la nivel central. Societatea susține că în anexa nr.157 a RIF în sumă de .X. lei este inclusă și această sumă și de asemenea în dosar cheltuieli Sucursala .X., pag.124 este anexată componentă contului 624.02 în valoare de .X. lei.

Cu privire la suma de .X. lei/2002 reprezentând cheltuieli cu reparații la mijloace fixe închiriate aparținând CN.X. SA societatea susține că organul de control nu a luat în calcul existența contractului de închiriere încheiat între .X. .X. .X. și CN.X. SA unde se prevede ca reparațiile cad în sarcina beneficiarului și că din această sumă au fost refacturate CN.X. suma de .X. lei conform facturilor nr.9132976/06.X.2002 și nr.9132982/06.X.2002.

În baza aceluiași motive societatea contestă suma de **.X. lei/2003** reprezentând reparații la mijloace fixe închiriate aparținând CN.X. SA pentru care anexează în dosar cheltuieli Sucursala .X. copii de pe facturi și PV de recepție pag.178-201, și **suma de .X. lei /2003** pentru care anexează copie contact pag.137 și facturile nr.9133042/06.X.2003, 9133051/26.X.2003, 9133043/26.X.2003 anexate la pag. 205-213 din același dosar .

Societatea contestă de asemenea modul de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2002 cu accesoriile aferente pentru necuprinderea pe acest an a cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea facturilor aferente anului 2002 dar înregistrate în anul 2003 și considerate ca nedeductibile de organul de inspecție fiscală pe acest an fără a le repune la anul 2002 ca deductibile.

Societatea contestă impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei/2003, cu accesoriile aferente, arătând că această sumă considerată nedeductibilă de organele de inspecție fiscală reprezintă înlocuire geamuri și a fost înregistrată în anul 2000 în contul de cheltuieli 611.

Societatea susține că urmare notei de constatare din .X. 2001 a Direcției de Control Fiscal, s-a stornat această sumă din contul 611 și s-a înregistrat pe cont 231 fiind considerată lucrare de investiție. Sucursala .X. a contestat în instanță și prin decizia nr.3335/2002 a Curții supreme de justiție se arată că lucrarea respectivă reprezintă reparație și nu investiție și drept a făcut

înregistrarea corectă, stornând-o din cont 231 și înregistrând-o pe cont de cheltuieli 611.

Societatea anexează copii ale facturii, Nota de constatare și Decizia Curții Supreme de Justiție – dosar cheltuieli Sucursala .X., pag 164-177.

Cu privire la suma de .X. lei/2003 societatea arată că reprezintă studiu efectuat în anul 1995 pentru sistematizarea rețelei de canalizare și că din 1995 până în anul 2003 a fost înregistrată în cont 231, iar în anul 2003 a fost înregistrată pe cheltuieli întrucât investiția nu s-a mai efectuat și suma nu a mai putut fi adăugată la valoarea investiției fiind suportată pe costuri conform referatului pe care îl anexează la pag 202, dosar cheltuieli Sucursala .X..

D.2.4 La Sucursala .X. societatea consideră că suma de .X. lei reprezentând TVA (X - X) nerecunoscută de organul de inspecție fiscală ca deductibilă ca urmare a inexistenței înștiințărilor de plătitor TVA (anexa 7 din RIF .X.), constituie o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit menționând că la nivel central această cheltuială a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca o cheltuială deductibilă în baza adresei nr.X/15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe-anexă în dosar nr.1 Centrala, pag. 253 - 255.

Societatea contestă suma de .X. lei reprezentând despăgubiri acordate conform Regulamentului de .X. arătând că aceste cheltuieli au fost considerate deductibile la nivel central în baza adresei nr.X/15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe.

Referitor la **suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli de reclamă și publicitate societatea menționează că această cheltuială a fost înregistrată în mod eronat de două ori, respectiv în luna .X. 2004 s-au contabilizat și sumele aferente lunii .X. 2004 iar în luna .X. 2004 nu s-au mai înregistrat cheltuielile cu reclama și publicitatea ci s-au făcut doar regularizările în contabilitate. Prin urmare societatea consideră că datorează doar accesorii pentru o lună și anexează copii după notele contabile de reglare, factura contabilă, contract - Dosar 1 .X.-.X. .X., pag. 95 -102.

Referitor la **suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli cu provizioanele constituite pentru agenții economici aflați în procedura de lichidare judiciară, societatea menționează că are sentințe civile definitive pe care le anexează în Dosar 1 .X.-.X. .X. de la pag. 103 - 104.

D.2.5 La Sucursala .X. societatea contestă suma de .X. lei/2002 (pag. 121 RIF), motivând că reprezintă facturi aferente anului 2001 sosite târziu și consideră că suma respectivă este nedeductibilă pe anul 2002, dar cu această sumă trebuia influențat impozitul pe profit aferent anului 2001, ceea ce nu s-a făcut de către organele de inspecție fiscală. Prin urmare contestă modul de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2001 cu accesoriile aferente.

Aferent sumei de .X. lei reprezentând fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap conform OUG nr. 102/1999 pe perioada 2000-2002 societatea contestă **accesoriile aferente** întrucât această sumă este o plată în plus virată către bugetul de stat și conform prevederilor art. 124 din O.U.G. 92/2003 cu modificările și completările ulterioare pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin. (2) sau la art. 70, după caz și prin urmare consideră că nu se impune calcularea de accesorii pentru o sumă virată în plus la Bugetul de stat.

D.2.6 La Sucursala .X. societatea contestă suma de .X. lei/2003 și suma de .X. lei/2004 (pag. 57 din RIF) reprezentând TVA colectată aferentă permiselor membrilor de familie care constituie o cheltuială deductibilă (635=4427) ce trebuie avută în vedere la calculul impozitului pe profit conform Legii nr.112/1999 și adresei nr..X./15.X.2007 a Ministerului Finantelor Publice -Direcția Generală Legislație Impozite Directe.

Societatea contestă suma de .X.lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 și suma de .X. lei/2004 reprezentând despăgubiri la .X. conform Regulamentului de .X., cheltuieli considerate deductibile de organele de inspecție fiscală la calculul impozitului pe profit la nivel central în baza adresei nr..X./15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe-anexată în dosar nr.1 - Centrala, pag. 253 - 255.

Societatea contestă suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/ și suma de .X. lei/2003 reprezentând cheltuieli cu permisele, întrucât aceste sume au fost considerate nedeductibile la nivel central anexa 157 RIF.

Cu privire la suma de .X. lei/2002 și suma de .X. lei/2003 reprezentând cheltuieli aferente facturilor fără dată, societatea susține că aceste cheltuieli sunt deductibile conform Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit și anexează la facturile respective recepții de lucrări, devize, NRCD, pag.103 - 266 din dosar Sucursala .X. care sunt datate și care justifică realitatea operațiunilor respective.

Cu privire la suma de .X. lei/2002 și suma de .X. lei/2003

reprezentând reduceri tarifare acordate conform contractelor de plată centralizate societatea susține că în baza contractelor de plată, încheiate cu diverse societăți SC .X. X SRL, SC .X. Com SRL, etc. au fost acordate reduceri tarifare în funcție de diverse criterii care trebuiau să fie evidențiate în facturi emise de .X. .X. către clienți, rezultând în acest caz un venit impozabil mai mic dar din eroare .X. .X. nu a prins în factură reducerile tarifare și conform contractului, clienții au emis facturi către .X. .X. pentru reducerile tarifare care au compensat astfel veniturile mai mari declarate de .X. .X. și astfel calculul impozitului pe profit nu a fost denaturat. Societatea precizează că prin Sentințe Civile .X. .X. a fost obligată la plata facturilor emise de clienți pentru reducerile tarifare și anexează în dosarul Sucursalei .X. copii după facturi, contracte, concilieri și sentințe civile pag nr.267 - nr.280, respectiv pag. 300 – 312, pag.281 - 400.

Cu privire la suma de .X. lei/2003 reprezentând cheltuieli cu motorina din rezerva de stat facturată de MTF societatea menționează că motorina a fost aprovizionată în anul 2002 iar în anul 2003 a fost dată în consum conform documentelor pe care le anexează la contestație.

D.2.7 La Sucursala .X. .X. .X. societatea susține că, cheltuielile deductibile luate în calcul la determinarea impozitului pe profit pe anul 2002 trebuie majorate cu suma de .X. lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturii 1330007/11.X.2002 ca urmare a neprezentării înștiințărilor de TVA suma ce trebuie avută în vedere la calculul impozitului pe profit la perioada la care s-a efectuat cheltuiala, fiind o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile în situația în care TVA este aferentă unor bunuri/servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile conform adresei nr. .X./15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe.

Cu privire la suma de .X. lei/2004 societatea susține că valoarea facturii nr.20005250/21.X.2004 a fost defalcată și înregistrată în jurnalul de cumpărări al lunii .X. 2004 la două poziții în vederea localizării costurilor pe cele două nave.

Cu privire la suma de .X. lei /2003 societatea susține că reprezintă avans conform facturii nr.3447247/28.X.2003 iar regularizarea avansului a fost făcută prin factura finală nr.344.758/16.X.2003 și că pentru această sumă trebuiau calculate accesorii de la 01.X.2003 la 31.X.2003 nu până la 29.X.2008 cum s-a calculat de organele de inspecție fiscală.

Cu privire la suma de .X. lei aferentă facturilor cu date de identificare eronată, societatea menționează că până în anul 2003 în

structura .X. .X. au funcționat atât Sucursala .X. cât și Sucursala .X. .X., iar începând cu această dată cele două sucursale au fost comasate sub denumirea de Sucursala .X.-.X. .X.. Societatea susține că în perioada verificată Sucursala .X. .X. .X. a contabilizat facturi de la furnizori emise pentru Sucursala .X. .X. cu codul fiscal eronat aferent vechii Sucursale (.X. .X.) înainte de absorbția ei de către Sucursala .X., dar cheltuielile sunt aferente unor prestații efectiv realizate și anexează copii după contracte, facturi, devize.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr. 9435165 din 21.X.2001 emisă pentru BAD .X., societatea susține că la data facturării aceasta era Sucursală a .X. .X., iar produsele din factură au fost direcționate către Sucursala .X. .X. și anexează copii după factura și NRCD, susținând că cheltuiala este deductibilă conform adresei nr. .X./15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe.

Cu privire la sumele de .X. lei/2002 și X lei/2004 societatea susține că aceste sume reprezintă contribuții la fondul de solidaritate socială pentru care anexează copii după fișa contului 635.

Cu privire la suma de X lei/2004 reprezentând penalități comerciale societatea susține că acestea sunt deductibile conform Legii 571/2003 și anexează copii după referate de trecere pe costuri și sentințe judecătorești.

D.2.8 La Sucursala .X.

Cu privire la suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 și suma de .X. lei/2004, reprezentând despăgubiri la .X. conform Regulamentului de .X. societatea susține că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit potrivit adresei nr. .X./15.X.2007 a MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe și menționează faptul că la nivel central aceste cheltuieli au fost considerate deductibile de organele de inspecție fiscală.

Cu privire la suma de .X. lei/2001 societatea menționează ca în RIF încheiat la .X. s-a luat rulajul din balanța de verificare a contului 658.02 și s-a considerat ca această sumă reprezintă amenzi și penalități aferente bugetului și ca în realitate această sumă constituie prestări servicii conform facturilor emise de Depoul .X. și Revizia de vagoane .X., facturi pe care le anexează în copie la contestație .

Cu privire la suma de .X. lei/2002, din suma de .X. lei, societatea susține că această sumă reprezintă prestări servicii și despăgubiri la .X., cheltuieli deductibile fiscal.

Cu privire la suma de .X. lei/2002 reprezentând cheltuieli sociale ce depășesc plafonul legal societatea susține că la calculul plafonului și al cheltuielilor sociale nedeductibile se efectuează la nivel central prin aplicarea procentului la total fond salarii pe societate nu pe sucursale.

Societatea mai menționează că potrivit anexei 1.18.4 la RIF .X. suma totală de .X. lei preluată corect la pag. 130 din RIF și în anexa 152 RIF se compune din:

- X. lei reprezintă despăgubiri la .X.
- X. lei reprezintă depășirea cheltuielilor de deplasare.

D2.9 Alte diferențe stabilite la nivel central de la sucursale.

Societatea susține că suplimentar față de constatările organelor fiscale teritoriale consemnate în procesele-verbale întocmite pe sucursale, organele de inspecție fiscală au colectat la nivel central TVA aferentă permiselor membrilor de familie pe anii 2001- .X. 2004 în sumă de .X. lei conform anexei nr. 69 din RIF care reprezintă **cheltuieli** cu TVA colectată suplimentar (635=4427) iar din suma totală de .X. lei suma de **.X. lei** aferentă anilor 2003 și 2004 trebuie avută în vedere la calculul impozitului pe profit aferent acestei perioade, fiind o cheltuială deductibilă fiscal, conform Legii nr.112/1999 și adresei nr..X./15.X.2007 emisă de MFP-Direcția Generală Legislație Impozite Directe. Drept urmare se contestă suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

II. Inspecția fiscală s-a efectuat la S.N.T.F.M. .X. .X. S.A. pentru soluționarea decontului cu sumă negativă de taxă pe valoare adăugată, cu control ulterior depus de societate și înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. X/25.X.2004 și ca urmare a cererii de compensare nr. X/25.X.2004 prin care societatea a solicitat compensarea soldului T.V.A. de rambursat în sumă de .X. lei cu alte obligații restante.

Cu privire la impozitul pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente (exclusiv taxa de utilizare a vagoanelor aparținând căilor ferate străine) s-au constatat următoarele:

În perioada verificată **01.X.1999 – 30.X.2004** societatea a beneficiat de prestări de servicii pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit diferențe suplimentare, servicii constând în principal în: închiriere vagoane, instalare .X.m informațional, furnizare de

informații pe suport material, instruire și consultanță și emisiune eurobonduri.

Față de impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente constituit de societate a fost stabilită o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei** după cum urmează:

1999 - .X. lei

2000 - .X. lei

2001 – .X. lei

2002 – .X. lei

2003 - .X. lei

2004 - .X. lei

ca urmare a:

a) nereținerii și nevirării de către societate a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în conformitate cu prevederile art.2 din OG nr. 83/1998, respectiv art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

b) nedeținerii și neprezentării de certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul respectiv, sau a unui alt document eliberat de către o altă autoritate, conform legislației interne a aceluși stat, încălcându-se astfel prevederile art. 12 alin. 2 din O.G. 83/1998 republicată privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane juridice nerezidente și Titlul V art. 118 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu Titlul V punctul 13 (1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

c) aplicării eronate de către societate a cotelor de impozit asupra valorii nete achitate prestatorului extern, încălcându-se astfel prevederile art. 2 din OG nr. 83/1998, respectiv, reintregirii venitului brut în conformitate cu art. 2 alin. 2 din OG nr. 83/1998 și art. 116, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ;

d) folosirii unui curs valutar diferit de cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat plății către nerezident în conformitate cu prevederile art. 2 alin (2) din OG nr. 83/1998.

e) nedeținerii și neprezentării de certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul respectiv, sau a unui alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală care are atribuții în domeniul certificării rezidenței, conform art.2 din OMFP nr.1445/2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA , convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedura fiscală.

Diferența totală de **.X. lei, anexele nr. 18 ,19 la raportul de inspecție fiscală, a fost stabilită astfel:**

- **.X. lei** a fost stabilită în urma recalculării impozitului asupra veniturilor brute reprezentând dobânzi aferente eurobondurilor emise plătite societății nerezidente Deutchbank-Germania prin reîntregirea bazei brute, a folosirii unui alt curs de schimb valutar decât cel comunicat de BNR, în conformitate cu cele menționate la lit. b), c) și d).

- **.X. lei a fost stabilită** ca urmare a nereținerii și nevirării de către societate a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente DB .X., .X., .X., .X., nedeținerii și neprezentării de certificate de rezidență fiscală în conformitate cu lit. a). și b) de mai sus ;

- **.X. lei reprezintă** diferența suplimentară stabilită ca urmare a neprezentării de certificate de rezidență fiscală pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile nerezidenților și nereținerii și nevirării de către societate a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente .X. .X. și .X. în conformitate cu cele menționate la lit. a). și e) de mai sus ;

- **.X. lei** reprezentând diferența stabilită suplimentar ca urmare a nereținerii și nevirării de către societate a impozitului pe veniturile persoanei nerezidente .X. .X. în conformitate cu cele menționate la lit.a) de mai sus .

Pentru diferența suplimentară de impozit pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente în sumă totală de **.X. lei** organul de inspecție fiscală a calculat conform anexelor nr. 20, 21, 22, 23, 24, 25, accesorii în sumă de **.X. lei** până la data de **29.X.2008** după cum urmează :

- **.X. lei** reprezentând majorari de întârziere/dobânzi conform art. 13 alin. 3 din OG 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare modificată și completată prin O.G. 26/2001 pentru modificarea O.G. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, art. 13 alin. 2 din O.G. 61/2002, respectiv art. 109 alin. 2 lit. a din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare;

- **.X. lei** reprezentând penalitate de 10 % în conformitate cu prevederile art. 13¹ din OG 11/1996 astfel cum a fost modificat prin OG nr. 26/2001;

- **.X. lei**, reprezentând penalități de întârziere de 0,5% și 0,6 % în conformitate cu prevederile art. 13¹ alin. 2 din O.G. 26/2001 pentru modificarea O.G. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, art. 14 alin. 1 din O.G. 61/2002 și art. 114 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa de utilizare/folosire a vagoanelor aparținând căilor ferate străine s-a constatat că societatea a beneficiat de prestări de servicii constând în principal în utilizarea vagoanelor ca mijloc de .X. în traficul .X. .X. conform Regulamentului pentru folosirea reciprocă a vagoanelor de .X. în trafic .X. (R.I.V.) – apendice la Convenția privind constituirea Organizației Interguvernamentale pentru transporturi .X.e .X.e (C.O.T.I.F. – 1980).

Față de impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente constituit de societate au fost stabilite diferențe în sumă totală de **.X. lei** ca urmare a:

a) nereținerii și nevirării de către societate a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în conformitate cu prevederile art. 2 din OG nr. 83/1998, respectiv art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

b) nedeținerii și neprezentării de certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul respectiv, sau a unui alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală care are atribuții în domeniul certificării rezidenței, conform legislației interne a aceluși stat, încălcându-se astfel prevederile art. 12 alin. 2 din O.G. 83/1998 republicată privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane juridice nerezidente și Titlul V art. 118 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu Titlul V punctul 13 (1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

c) aplicării de către organului de inspecție fiscală a cotelor de impozit asupra valorii nete achitate prestatorului extern, în vederea încadrării în prevederile art. 2 din OG nr. 83/1998, respectiv, reîntregirii venitului brut în conformitate cu art. 2 alin. 2 din OG nr. 83/1998 și art. 116, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Pe ani fiscali verificați diferența de **.X. lei stabilită suplimentar, anexele nr. 26 27, 28, 29, 30, 31 la RIF, se prezintă astfel:**

an 1999 :	.X. lei
an 2000 :	.X. lei
an 2001 :	.X. lei
an 2002 :	.X. lei
an 2003:	.X. lei
01.X.2004-30.X.2004:	.X. lei.

Pentru diferența suplimentară de impozit pe veniturile realizate în România de căile ferate străine proprietare ale

vagoanelor utilizate de S.N.T.F.M. X. .X. S.A. pe căile ferate române în sumă totală de .X. lei organul de inspecție fiscală a calculat până la data de **29.X.2008** accesorii în sumă totală de .X. lei, **anexele nr. 32, 33, 34, 35, 36, 37 la RIF, după cum urmează :**

- .X. lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi
- .X. lei reprezentând penalitate de 10 %
- .X. lei reprezentând penalități de întârziere de 0,5% /0,6 % pentru fiecare lună sau fiecare fracțiune de luna de întârziere.

Astfel, diferența totală de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente este în sumă de **X lei**, care pe ani fiscali **se prezintă astfel:**

1999 :	.X. lei
2000 :	.X. lei
2001 :	.X. lei
2002 :	.X. lei
2003:	.X. lei
01.X.2004-30.X.2004:	.X. lei.

Accesoriile pentru diferențele de impozit pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente stabilite suplimentar sunt în sumă totală de .X. lei din care pe ani :

1999 :	.X. lei
2000 :	.X. lei
2001 :	.X. lei
2002 :	.X. lei
an 2003:	.X. lei
01.X.2004-30.X.2004:	.X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată: 01.X.2001-30.X.2004.

La nivel de S.N.T.F.M. X. .X. S.A.- Central s-a verificat :

A) TVA colectată

Organele de inspecție fiscală au verificat, prin sondaj, facturile fiscale, scrisorile de trasură și jurnalele de vânzări ale societății din perioada supusă inspecției fiscale constatând că aceasta a înregistrat în contabilitate:

- operațiuni taxabile pentru care a aplicat cota de 19 %;
- operațiuni scutite cu drept de deducere;
- operațiuni scutite fără drept de deducere.
- operațiuni pt. care locul livrării/prestării este în străinătate

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat următoarele operațiuni pentru care a aplicat cota de T.V.A. de 19 % conform O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

art. 17, lit. a pentru perioada .X. 2001-mai 2002, Legii nr. 345/2002 privind T.V.A. art. 20 alin. 1 pentru perioada .X. 2002-decembrie 2003 si Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 140, alin. 1 pentru perioada .X.-.X. 2004:

- .X. mărfuri, efectuate în trafic intern ;
- .X. mărfuri în traficul de export și import efectuate cu scrisoare de trăsură locală între stațiile .X. și stațiile portuare .X. fluviale sau maritime, cu excepția celor efectuate cu utilizarea liniei de feribot .X.X-porturi din bazinul X pentru care se întocmesc scrisori de trasura C.I.M.;

- .X. mărfuri precum și .X. în stare goală a vagoanelor particulare, U.T.I.-urilor (unitati de .X. intermodal) particulare și containerelor particulare din import între stația în care s-a efectuat vămuirea și s-a întocmit declarația vamală și stația de destinație;

- .X. în stare goală a vagoanelor particulare, UTI-urilor particulare și containerelor particulare în trafic intern;

- .X. în trafic intern către și din zonele libere ;

- .X. în stare goală a vagoanelor particulare, U.T.I.-urilor și containerelor particulare din import , în trafic intern către și din zonele libere și îndrumate din țară spre frontierele terestre, maritime sau fluviale;

- alte prestări legate direct de transportul de mărfuri în trafic intern, în traficul de import-export cum sunt transbordarea, manevrarea, încărcarea-descărcarea etc.

Referitor la prestările de servicii la care se aplică cota 0 de T.V.A. conform art. 17 alin. B lit. A din O.U.G. 17/2000 privind T.V.A. pentru perioada 01.X.2001-30.X.2002, conform art. 11 alin. 1 lit. a, c și e din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată perioada .X. 2002- decembrie 2003 și conform art. 143 alin. 1 lit. c și lit. d coroborat cu art. 126 alin. 4 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pe perioada .X. – .X. 2004 s-a constatat că societatea a efectuat :

- .X. și prestari de servicii accesorii legate direct de exportul de bunuri și de prestările de servicii efectuate de intermediari în operațiunile de export de bunuri;

- .X. de mărfuri din import pe distanța cuprinsă între stația de frontieră de intrare și stația în care s-a efectuat vămuirea și s-a întocmit declarația vamală;

- .X. și prestări de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor în tranzit pe teritoriul României, inclusiv cele prin porturile fluviale sau maritime românești;

- .X. de mărfuri provenite din import destinate zonelor libere și prestări de servicii legate de acestea pentru care autoritatea

vamală aplică pe scrisoarea de trăsură ștampila „.X. sub regim vamal de tranzit”;

- .X. în stare goală a vagoanelor particulare și containerelor particulare provenite din import și destinate zonelor libere.

S-a constatat de asemenea că societatea a efectuat operațiuni pentru care locul livrării/prestării este în străinătate conform art. 11 alin. 7 lit. c, pct. 1 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată constând în folosirea vagoanelor .X. .X. în trafic .X. de către beneficiari din străinătate, taxa de utilizare fiind plătită de către căile ferate străine.

La nivel central organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de T.V.A. colectată în sumă totală de **.X. lei, anexa nr. 42, reprezentând** T.V.A. colectată aferentă permiselor de călătorie acordate salariaților și membrilor de familie în mod gratuit în baza OG nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și interes personal pe căile ferate române și abonamentelor acordate membrilor de familie ai acestora în mod gratuit. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă abonamentelor acordate în mod gratuit membrilor de familie ai salariaților, această operațiune fiind asimilată unei prestări de servicii efectuată cu plată (**anexa nr. 43**) conform prevederilor art. 2 alin. 3 lit. b din O.U.G. 17/2000 coroborat cu punctul 1.7 din H.G. 401/2000 pentru apobarea Normelor de aplicare a O.U.G. 17/2000, art. 4 alin. 3 alin. b din Legea nr. 345/2002 privind T.V.A. și art. 129 alin. 3 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În perioada 01.X.2001-30.X.2005 organul de inspecție a procedat la repunerea T.V.A. colectată aferentă veniturilor din diferențe de contare și tarifare (convolute) de la data efectuării prestației până la data contabilizării , după cum urmează:

an 2001	.X. lei ;
an 2002	-.X. lei ;
an 2003	-.X. lei;
an 2004	-.X. lei ;
trim. II 2005	-.X. lei
Total general	0

S-a constatat că aceste convolute sunt erori de taxare sau de contare gestionări/ șefi de stație, reprezentând venituri înregistrate în momentul încasării acestora și nu la data efectuării prestației.

Organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente T.V.A. colectată devenită exigibilă la data efectuării prestației până la momentul contabilizării convolutelor în suma totală de **.X. lei** pentru perioada 01.X.2001-30.X.2005, **anexa nr. 61**, astfel :

- **.X. lei** reprezentând majorari de întârziere/dobânzi;
- **.X. lei** reprezentând penalități de întârziere de 0,5% și 0,6 %.

Organele de inspecție fiscală au calculat accesorii ulterior datei de 30.X.2004, respectiv perioadei verificate până la înregistrarea convolutelor în contabilitate pe baza situațiilor întocmite pe propria răspundere a reprezentanților legali ai societății, sub rezerva controlului ulterior (**anexa nr. 62**).

La nivel de sucursale,

La Sucursala .X. s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.X.2004, perioada verificată 01.X.2001 – 30.X.2004.

S-a constatat că nu s-au respectat prevederile art. 12 (2) din OUG nr. 17/2000, art. 14 din Legea nr. 345/2002 republicată, art. 134 (3) din Legea nr. 571/2003, în sensul că facturile emise într-o lună nu au fost evidențiate la data la care se referă, anexa nr. 5 la RIF nr. .X./21.X.2004, iar facturarea unor prestări s-a efectuat cu întârziere - anexa nr. 6 la RIF nr. .X./21.X.2004.

În urma verificării efectuate s-a recalculat TVA, anexa nr. 8 la RIF nr. .X./21.X.2004 pe perioada 2001-.X. 2004 stabilindu-se TVA colectată suplimentar în sumă de **.X. lei**

La Sucursala .X. s-a încheiat Procesul verbal nr. .X./31.X.2005, perioada verificată 01.X.2001 – 30.X.2004 stabilindu-se printre altele următoarele diferențe:

- **.X. lei pe anul 2002 și .X. lei pe anul 2003** reprezentând diferența TVA colectată aferentă lucrărilor nerefacturate în conformitate cu art. 4 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

La Sucursala .X. .X. .X.Sud s-a întocmit Procesul verbal nr. .X./25.X.2005 - perioada verificată: 01.X.2001 - 30.X.2004, s-a stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de **.X. lei**, anexa nr. 4 la procesul verbal, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative pentru operațiunile scutite de TVA, încălcând prevederile pct. 9.9 din HG 401/2000, art. 3, lit.c din HG 598/2002 și prevederile OMFP nr. 1846/2003.

La Sucursala .X. s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2005, perioada de verificare 01.X.2001 – 30.X.2004.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă totală de **.X. lei** aferentă veniturilor suplimentare înregistrate în conturi extrabilanțiere – tarife de imobilizare, taxa de .X., diferențe de tarifare, tarife din penalități imobilizări, precum și din ct. 472 – venituri înregistrate în avans pe considerentul că

acestea reprezintă prestări de servicii supuse taxei pe valoare adăugată la momentul efectuării lor și nu la data încasării lor conform art. 10 din OUG 17/2000, art. 4 lit c) din Legea 345/2002, art. 127, 129 din L571/2003. Astfel, s-a influențat TVA colectată conform art. 12 din OUG 17/2000, art 14 din L345/2002, art 134 din L571/2003.

Alte diferențe stabilite la nivel .X. .X. .X. – sucursale.

În perioada 01.X.2001-30.X.2005 organul de inspecție a procedat la repunerea T.V.A. colectată aferentă veniturilor din diferențe de contare și tarifare (**convolute**) de la data efectuării prescripției până la data contabilizării, raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2005 încheiat la nivel de sucursală .X., după cum urmează:

- 2001 X. lei ;
- 2002 .X. lei ;
- 2003 -.X. lei;
- 2004 -.X. lei;
- .X. 2005 -X lei.

Total : - X lei

anexa nr. 72.

Pentru diferențele de TVA colectată stabilită suplimentar pe perioada între momentul efectuării operațiunii și data la care s-a înregistrat contabilizat, organul de inspecție fiscală a calculat accesorii în sumă totală de **.X. lei reprezentând :**

- **X lei** majorări de întârziere/dobânzi
- **X lei** penalități de întârziere

anexa nr. 74.

B). T.V.A. deductibilă

La Centrala s-a stabilit TVA nedeductibilă în sumă totală de - **.X. lei** reprezentând T.V.A. aferentă cheltuielilor cu materialele promoționale, întrucât au fost încălcate prevederile Cap. X art. 18 lit. c din O.U.G. 17/2000 privind T.V.A. și Cap. 6 art. 22 alin. 4 lit. c din Legea nr. 345/2002 privind T.V.A. coroborat cu Cap. 6 art. 60 alin. 2 din H.G. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind T.V.A. (**anexa nr. 77**).

La nivel de sucursale :

La Sucursala .X. s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.X.2005, perioada verificată: 01.X.2001-30.X.2004.

S-au stabilit diferențe de TVA nedeductibilă în valoare totală de **.X. lei** conform prevederilor cap. X pct. 10.6 din HG

nr. 401/2000, art. 29 lit. B pct.a din Legea 345/2002 și prevederile HG nr. 831/1997 pentru abrobarea formularelor privind activitatea financiară și contabilă, după cum urmează:

Pe anul 2001 TVA în sumă de .X. lei :

- X lei aferentă facturii nr. 5943625/16.X.2001
- X aferentă facturii nr. 1783892/27.X.2000
- X lei aferentă facturii nr. 689891/11.X.2000
- X lei aferentă facturii nr. 2123368/07.X.2000
- X lei aferentă facturii nr. 4961304/06.X.2001
- X lei aferentă facturii nr. 4961315/12.X.2001
- X lei aferentă facturii nr. 4961269/14.X.2001
- X lei aferentă facturii nr. 4793314/25.X.2001

- X lei aferentă facturilor din perioada 1999-2000 pentru Districtul TCM X de către CFT X auto înscrise într-o situație centralizatoare prezentate în copie.

- X lei fără document justificativ (decontată prin ct 5121).

Pe anul 2002 s-a stabilit TVA nedeductibilă în sumă de X lei, astfel:

- X lei aferentă facturii nr. 966951/02.X.2000 înregistrată în luna .X.. 2002;

- X lei aferentă facturii nr. 8331756/29.X.2002 înregistrată în luna mai 2002 (document fără adresa, CUI , cont bancar)

- X lei aferentă facturii nr. 2955968/26.X.2002 înregistrată în luna mai 2002 (document fără adresa, CUI , cont bancar și lipsă ștampilă în original)

- X lei aferentă facturii nr. 2294444/13.X.2002 înregistrată în luna mai 2002 (document fără adresă, CUI , cont bancar)

- X lei aferentă facturii nr. 1889072/29.X.2002 înregistrată în luna mai 2002 (document fără adresă, CUI , cont bancar precum și rubrica date privind expediția)

- X lei aferentă facturii nr. 7880899/30.X.2002 înregistrată în luna mai 2002 (document fără adresă, CUI , cont bancar precum și rubrica date privind expediția)

- X lei aferentă facturii nr. 7221912/11.X.2002 înregistrată în luna dec. 2002 (rubrica cumpărătorului prezintă modificări și ștersături)

- X lei aferentă facturii nr. 8700141/03.X.2002 înregistrată în luna dec. 2002 (rubrica cumpărătorului cuprinde date eronate ce nu corespund cu cele ale agentului economic)

Pe anul 2003 s-a stabilit diferența TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei, astfel:

- X lei aferentă facturii nr. 3892347/24.X.2003 înregistrată în luna .X. 2003 - document fără adresă, CUI , cont bancar și date privind expediția ;
- X lei aferentă facturii nr. 4167707/21.X.2003 înregistrată în luna .X. 2003 - document fără adresă, CUI , cont bancar precum și date privind expediția ;
- X lei aferentă facturii nr. 8980022/15.X.2003 înregistrată în luna .X. 2003 - furnizorul nu a scris pe document contractul / comanda în baza căruia s-a făcut prestarea ;
- X lei aferentă facturii nr. 3864322/21.X.2003 înregistrată în luna .X. 2003 - furnizorul nu a scris pe document contractul / comanda în baza căruia s-a făcut prestarea și nu s-au completat integral datele privind cumpărătorul ;
- X lei aferentă facturii nr.8980222/23.X.2003 înregistrată în luna .X. 2003 - furnizorul nu a scris pe document contractul / comanda în baza căruia s-au efectuat lucrările ci doar mențiunea “ producție mai 2003 pentru construcții și instalații” ;
- X lei aferentă facturii nr.3017728/28.X.2003 înregistrată în luna martie 2003 cf. RIF nr. X/17.X.2005 încheiat la X de XX – Sucursala .X..

La Sucursala .X. s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.X.2004, perioada verificată 01.X.2001 – 30.X.2004.

S-au stabilit diferențe de TVA nedeductibilă în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor primite de la furnizori cu TVA mai mare de X rol, respectiv X rol, pentru care nu s-au prezentat înștiințările - de platitor TVA, sucursala nu a respectat prevederile art. 25, lit. B, pct. A din OUG 17/2000, respectiv art. 29, lit. b, pct. B din Legea 345/2002.

La Sucursala .X. s-a încheiat Procesul verbal nr. .X./31,03,2005, perioada verificată 01.X.2001 – 30.X.2004.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele diferențe:

- **.X. lei** reprezentând diferența TVA nedeductibilă aferentă reducerilor facturate de clienți, în conformitate cu art. 18 din OUG nr. 17/2000

- **X lei/2002 și .X. lei/2003** reprezentând diferența TVA nedeductibilă aferentă reducerilor facturate de clienți, în conformitate cu Legea nr. 345/2002, cap. VI, art. 22 (5);

- **.X. lei/2002 și .X. lei/2003** reprezentând diferențe TVA nedeductibilă înregistrată în contabilitate pe baza de documente care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ conform OMF nr. 425/1998 și HG nr. 831/1997, considerată nedeductibilă în

conformitate cu art. 9 (7), lit. j din Legea nr. 414/2002 și art. 24 alin 1 , lit. a din Legea nr. 345/2002;

- **.X. lei** reprezentând diferența TVA nedeductibilă fiscal TVA aferentă facturii fiscale nr. 3301012/03.X.2002 emisă de MLPTL Serviciul Probleme Speciale având codul fiscal X. Factura menționată are inscripționate datele de identificare ale CNCF .X. SA , CUI 11054529. La întocmirea facturii în antetul acesteia apare la furnizor MLPTL Serviciul Probleme Speciale fiind tăiat codul fiscal inscripționat, înscriindu-se codul fiscal X. Suma a fost considerată nedeductibilă în conformitate cu art. 6 din HG nr. 831/1997.

La Sucursala .X. .X. .X. Sud

Punctul de lucru .X. .X. s-a întocmit Procesul verbal nr. .X./25.X.2005, perioada verificată: 01.X.2001 - 30.X.2004.

S-au stabilit următoarele diferențe de TVA nedeductibilă:

- **300 lei** reprezentând diferența de TVA între suma evidențiată în factura și suma înregistrată în jurnal (în factura – 495 lei iar în jurnal – X lei), întrucât s-a încălcat prevederile cap. VI din Legea nr. 345/2002 republicată;

- **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii nr. 9435165/21.X.2001 emisă pentru altă societate (către BAD .X.) fiind încălcate prevederile art. 19 din OUG 17/2000;

- **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii nr. 20005250/21.X.2004 înregistrată de doua ori în jurnalul de cumpărări fiind încălcate prevederile art. 145, alin 5 din Legea nr. 571/2003;

- **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturilor fiscale ce conțin elemente eronate privind datele de identificare ale beneficiarului, fiind încălcate prevederile cap. X pct. 10.6 din HG nr. 401/2000, art. 29 litB lit a din Legea 345/2002 și prevederile HG nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor privind activitatea financiară și contabilă.

Referitor la calculul prorataei în anii 2001-2003

Organele de inspecție fiscală au constatat ca .X. .X. .X. SA a înființat 3 societăți comerciale cu statut de filială: Societatea comercială X – S.A., Societatea Comercială X – S.A., Societatea Comercială X” – S.A. Conform art. 1 alin (3) din HG 864/2001 capitalul social inițial al filialelor menționate s-a constituit prin aporturi în natură de la .X. .X. .X. SA, în calitate de acționar unic.

Aportul de bunuri la capitalul social al societăților comerciale evidențiat de societate în contabilitate în contul 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate” a fost considerat de organele

de inspecție fiscală ca operațiune scutită fără drept de deducere în conformitate cu art. 6 A lit. k) alin. 8 coroborat cu art. 5 lit. c) din OUG nr. 17/2000.

Întrucât în perioada verificată societatea a realizat și operațiuni scutite fără drept de deducere organele de inspecție fiscală au influențat calculul proratai aferentă anilor 2001 - 2003 și au stabilit o prorată de 98.03%, pentru anul 2001, de 99.74%, pe anul 2002 și de 99.87 % pe anul 2003 calculată conform punctului 10.16 din HG 401/2000 și art. 61 alin. 2 lit c, alin. 4, alin. 5, alin. 6 din HG 598/2002.

În urma recalculării proratai organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de **X lei**

Conform art. 13¹ din OG 11/1996 cu modificările și completările ulterioare, art. 13 din OG nr. 61/2002, respectiv art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **X lei** (exclusiv diferenței de TVA colectată pentru veniturile din diferențe de contare și tarifare) au fost calculate dobânzi în sumă totală de **X lei** .

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 13' din O.G. 26/2001 pentru modificarea O.G. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, art 14 din OG nr. 61/2002 și art. 114 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat penalități de întârziere în sumă totală de **X lei**.

Accesoriile au fost calculate până la data de **28.X.2008**.

C). Referitor la T.V.A. aferentă prestărilor de servicii efectuate de nerezidenți pentru care locul prestării se consideră a fi în România, s-a constatat că societatea a beneficiat de prestări de servicii efectuate de nerezidenți pentru care locul prestării serviciilor este considerat a fi sediul activității economice al beneficiarului, respectiv S.NX. .X. .X. S.A. având sediul în România, constând în :

- furnizare informații pe suport material -firma .X. – X și firma X – X, .X. – X;
- servicii de închiriere vagoane - firma .X. .X. - Ungaria;
- operațiuni de leasing operațional - firma XX X AG - A.A.E., rezidentă în X;
- servicii de furnizare de informații pe suport material - firma DB .X. – X;
- servicii de consultanță și instruire - firma .X. - X;
- instalare .X.m informațional -.X. .X. – X;

- servicii de publicitate - X XX, Xt CX- S.U.A., Images X – Marea X;

- prestări de servicii asimilate închirierii bunurilor mobile constând în utilizarea vagoanelor folosite în trafic .X. - taxa de utilizare/folosire.

În ceea ce privește regimul T.V.A. aplicabil taxei de utilizare a vagoanelor în trafic .X. pentru perioada 01.X.2001-01.X.2003, .X. .X. .X. SA a solicitat precizări MEF, prin adresele nr. X/19.X.2006 și nr.X/12/18.X.2008.

Prin adresa nr. X/22.X.2008 comunică S.N.TX. .X. .X. S.A. faptul că taxa de utilizare a vagoanelor în trafic .X. „**reprezintă din punct de vedere al T.V.A. o prestare similară serviciilor de închiriere și pentru care locul prestării în perioada 2001-01.X.2003 este România, obligat la plata taxei fiind beneficiarul serviciului, respectiv .X. .X..**”

Cu privire la specificul activității desfășurată de societatea contestatoare organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În cadrul unui .X. .X., .X. este încărcată în vagoane care se sigilează, cu care este .X.ată până la destinație pe parcursul tuturor țărilor itinerare. Locomotiva se schimbă la punctul de graniță de intrare pe teritoriul fiecărei țări, aceasta preluând vagoanele încărcate cu .X..

În mod uzual transportul este plătit de către client unui singur operator .X. care încasează practic tariful de .X. și în numele celorlalți participanți. Ulterior, acesta alocă cota parte („decontează”) din acest tarif atribuibilă kilometrilor parcurși pe teritoriul fiecărei țări operator național care activează în statul respectiv.

Totuși, având în vedere faptul că transportul este efectuat cu vagoanele aparținând căii ferate de la punctul de predare a mărfii și prin urmare, ceilalți operatori .X.i se folosesc de aceste vagoane pentru transportul mărfii pe căile lor ferate, aceștia datorează căii ferate inițiale o taxă pentru folosirea acestor vagoane, denumită în limbajul de specialitate „taxa de utilizare”.

Cu privire la tariful de .X. pe calea ferată organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Tariful de .X. pe calea ferată cuprinde taxele propriu-zise de .X., taxe accesorii, taxe vamale și alte taxe survenite de la primirea mărfii la .X. până la eliberare.

Contravaloarea tarifului de .X. se plătește căii ferate fie către predatorul mărfii, fie de către destinatar. Persoana indicată să

facă plata este menționată în scrisoarea de trăsură C.I.M. (documentul de .X. utilizat pe căile ferate) prin folosirea mențiunilor privind condițiile de francare în cazul importurilor în România sau în cazul exportului din România („taxe transmise la destinație”, „franco destinație”, „franco frontiera română”).

Conform C.I.M. calea ferată care încasează contravaloarea transportului nu este în mod obligatoriu cea care încheie contractul de .X. cu predătorul mărfii. Predătorul poate plăti întreaga contravaloare a transportului său doar o parte, în funcție de condițiile de francare conform art. 17 alin. 2 din Convenție (CIM), chiar dacă taxele de .X. sunt calculate separat pe diferite secțiuni ale parcursului (conform art. 9, paragraful 1 din Convenție). Taxele pe care predătorul nu le-a luat în sarcină sunt considerate ca fiind puse în sarcina destinatarului. Predătorul mărfii prezintă scrisoarea de trăsură căii ferate predatoare care aplică ștampila pe aceasta, din acest moment scrisoarea de trăsura făcând dovada contractului de .X. .X. până la destinație.

Odată .X. primită și acceptată la .X., însoțită de scrisoarea de trăsură confirmată prin ștampilare, calea ferată este răspunzătoare de executarea transportului pe întregul parcurs până la eliberarea mărfii.

Totuși, fiecare cale ferată urmatore, prin însuși faptul luării în primire a mărfii cu scrisoarea de trăsură inițială, este considerată a fi participantă la contractul de .X..

În cazul unui act de .X. .X., cota parte din tariful de .X. este decontată fiecărei căi ferate participante din statele aflate pe parcurs pe baza de „Deconturi lunare”. Prin deconturile lunare, fiecare cale ferată participantă stabilește sumele pe care trebuie să le plătească sau să le încaseze de la ceilalți operatori .X. participanți. În cazul obligațiilor și creanțelor reciproce, acestea se sting până la concurența celei mai mici sume, urmând a se plăti diferența rămasă.

.X. .X. .X. înregistrează contravaloarea încasată a tarifului de transport în contul 704 „Venituri din prestări servicii”, iar partea din tariful de .X. aferentă itinerariului pe parcurs extern (atribuibilă celorlalte căi ferate participante la actul de .X.) se înregistrează în contul 628 „Cheltuieli privind serviciile executate de terți”.

Cu privire la taxa de utilizare (de folosire) a vagoanelor aparținând căilor ferate străine organele de inspecție fiscală au constatat că:

În materia transportului .X. .X. se aplică principiul reciprocității folosirii vagoanelor unei căi ferate de către altă cale ferată.

Astfel, un act de .X. .X. este realizat până la destinație cu aceleași vagoane (încărcate cu .X.) de către operatori de .X. .X.i succesivi, doar locomotiva schimbându-se la intrarea pe teritoriul fiecărei țări participante aflate pe itinerariul transportului respectiv.

Practic, fiecare cale ferată realizează venituri din .X. .X. .X. pe rețeaua națională folosind vagoanele căi ferate străine inițiale (cu ale cărei vagoane este .X.ată .X.) pentru care îi platește taxa de utilizare.

Taxa de utilizare este datorată căii ferate proprietare de către celelalte căi ferate participante la actul de .X. corespunzător perioadei de staționare a vagoanelor pe rețeaua fiecărei căii ferate .

Vagoanele aparținând căilor ferate străine sunt evidențiate zilnic la intrare, tranzitul și iesirea lor de pe teritoriul României într-un Borderou de vagoane, întocmit la stația de frontieră și confirmat de angajații S.N.T.F.M. .X. .X. S.A.. Periodic, fiecare cale ferată întocmește Recapitulăția datoriilor rezultate din folosirea vagoanelor aparținând administrației căii ferate respective (Modelul E din Regulamentul RIV) în care sunt consemnate numărul vagoanelor, numărul de ore de folosire a vagoanelor și suma datorată.

Responsabilitatea pentru vagoanele primite și obligațiile căii ferate primitoare ce decurg din Regulamentul R.I.V. începe din momentul semnării borderourilor de vagoane de către agenții parții primitoare (S.N.T.F.M. .X. .X. S.A.). Căile ferate ale unei țări sunt obligate să trateze cu grijă vagoanele căii ferate ale altei țări și să le întrețină în stare tehnică bună.

Vagoanele încărcate și goale aparținând căii ferate predatoare trebuie să se folosească conform destinației lor directe. Nu se admite utilizarea acestor vagoane după descărcarea mărfii pentru transporturi locale.

Vagoanele încărcate la înapoiere spre calea ferată proprietară pot circula prin orice stație de frontieră, în schimb cele în stare goală la înapoierea lor la calea ferată proprietară, trebuie să circule prin aceleași stații de frontieră prin care au fost primite.

Calea ferată care primește vagoane aparținând altei căi ferate plătește căii ferate proprietare pentru folosirea acestor vagoane pe durata aflării lor pe liniile ei, o taxa de folosire a vagoanelor.

Taxa este calculată pe ora întreagă și pe vagon și este datorată de la începutul orei care urmează predării vagonului până la sfârșitul orei în cursul căreia are loc înapoierea vagonului la calea ferată proprietară sau predarea lui la o altă cale ferată.

Suma de plată privind taxa de utilizare, calculată în funcție de timpul de la intrarea vagonului pe rețeaua căii ferate și până la

ieșirea către proprietar, după procedeu și în conformitate cu tariful stabilit în U.I.C., se trece în decont la nivelul calculat în conformitate cu R.I.V. sau P.P.V. și este un tarif unic pentru toate căile ferate pe unitatea de măsură (ora), ea fiind preluată ca atare în contul curent ca datorie.

Documentul unde este evidențiată taxa de utilizare a vagoanelor ca datorie conform R.I.V. este decontul model D capitolul 3.5, pagina 91-1 din R.I.V. ediția 2000.

Conform punctului 3.1 din fișa U.I.C. 311, pentru a-și lichida datoriile și creanțele reciproce, două căi ferate naționale trebuie să țină un cont curent în care sunt cuprinse, pentru o relație bilaterală dată, creanțele și datoriile privind prestațiile de trafic ci cele accesorii, inclusiv datoria reprezentată de taxa de utilizare înscrisă în decontul model D.

Conform punctul 3.2.1 din fișa U.I.C. 311, sumele de înscris în contul curent trebuie să corespundă inclusiv datoriei detaliate la punctul 3.2.1.1.2.0 (punct referitor la formularul de decont conținând taxa de utilizare a vagoanelor).

Suma de plată privind taxa de utilizare, calculată în funcție de timpul de la intrarea vagonului pe rețeaua căii ferate și până la ieșirea către proprietar, după procedeu și în conformitate cu RIV sau PPV și este tarif unic pentru toate căile ferate pe unitatea de măsură (oră), ea fiind preluată ca atare în contul curent ca datorie.

Urmare verificării efectuate cu privire la aceste activități, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.X.2001-28.X.2003 o diferență suplimentară de TVA aferentă veniturilor obținute de persoane juridice nerezidente - căi ferate străine din diferite țări - în sumă de **.X. lei (anexele nr. 96, 97, 98)**, calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra datoriilor .X. .X. .X. SA privind taxa de utilizare/folosire către celelalte căi ferate străine, înscrisă în deconturile model D la nivelul calculat în conformitate cu reglementările legale.

Totodată, s-a mai stabilit suplimentar pentru perioada 01.X.2001 - 28.X.2003 T.V.A. aferentă facturilor primite de la prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate pentru care locul prestării se consideră a fi în România, exclusiv taxa de folosire/utilizare vagoane, în sumă de **.X. lei**

Astfel, s-a stabilit o diferență suplimentară totală de TVA aferentă veniturilor obținute de persoane juridice nerezidente în sumă de **X lei**, ca urmare a:

- necalculării și nevirării T.V.A. conform H.G. nr. 401/2000 art. 11 pct 7.7 și H.G. nr. 598/2002 art. 8 alin. 4, 5 și 7;
- recalculării T.V.A. prin aplicarea cotelor procentuale legale asupra valorii brute reîntregite a serviciilor externe conform

Cap. 4 art. 13 lit. b din O.U.G. 17/2000 privind T.V.A., Capitolul 4 secțiunea 1 art. 18 alin. 1 lit.a și alin. 2 litera a din Legea nr. 345/2002 privind T.V.A. și Capitolul VII art. 137 alin. 1 lit. a și alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât societatea a calculat eronat T.V.A. aferentă prin aplicarea cotelor procentuale asupra valorii nete achitate prestatorului extern (A.A.E.);

- neînregistrarea în evidența contabilă a T.V.A. aferentă prestațiilor de servicii efectuate de furnizori externi precum și neachitarea T.V.A. în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, respectiv la data plății prestatorului extern pentru plățile efectuate fără factura, conform cap. 3, art. 11 din O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată coroborat cu art. 11, punctului 7.7 din H.G. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și cap. VII, art. 29, litera D, litera e). din Legea nr. 345/2002 privind T.V.A. ;

- neconsemnării taxei datorate în decontul de T.V.A. atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă în conformitate cu art. 5, punctul 17 lit. e) din OG nr. 36/2003, respectiv art. 155 alin (4) din Legea nr. 571/2003.

Totodată, s-a constatat că societatea a evidențiat eronat T.V.A. aferentă veniturilor realizate de persoane juridice nerezidente înregistrând prin nota contabilă 49 la sfârșitul fiecărei luni următoarele articole contabile:

4428=446

4426=4428

446=4427.

Organele de inspecție fiscală au constatat că efectuând operațiunile de mai sus S.N.T.F.M. .X. .X. S.A. nu a respectat prevederile cap. 3, art. 11 din O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată coroborat cu art. 11, punctului 7.7 din H.G. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și cap. VII, art. 29, litera D, litera e). din Legea nr. 345/2002 privind T.V.A. prin care societatea avea obligația de constituire și plata a T.V.A. aferentă veniturilor realizate de persoane juridice nerezidente în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe și nici nu a efectuat regularizările privind T.V.A. aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate pentru care locul prestării se consideră a fi în România, conform prevederilor Deciziei nr. 8/2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la T.V.A. și impozitul pe venit, constând din punct de vedere contabil în stornarea înregistrării 4428=446 și efectuarea înregistrării 4426=4427, concomitent cu evidențierea în decontul de T.V.A. atât

la randul 3 „regularizări ” ca taxa colectată, cât și la rândul 10 „regularizări ” ca taxa deductibilă.

Pentru perioada 01.X.2003-30.X.2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația să efectueze înregistrarea 4426=4427, respectiv să autofactureze operațiunile respective prin emiterea unei facturi fiscale la data primirii facturii prestatorului sau la data efectuării plății către prestator, în cazul în care nu s-a primit factura prestatorului până la acea dată și să înregistreze operațiunile respective în decontul de TVA atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă.

Prin urmare, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele fiscale nr. X/25.X.2008, în temeiul art. 5, pct. 17, litera e OG nr. 36/2002, respectiv art. 155 alin (4) din Legea nr. 571/2003, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății măsura aplicării dispozițiilor prevăzute de OG nr. 36/2003 și Titlul VI, art. 155, pct. 60 alin (5) din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru următoarele diferențe stabilite suplimentar în sumă totală de **X lei** reprezentând:

- X lei – T.V.A. aferentă veniturilor realizate din România de căile ferate străine pentru perioada 01.X.2003-31.X.2003 (**anexa nr.102**) :

- X lei - T.V.A. aferentă veniturilor realizate din România de căile ferate străine pentru perioada 01.X.2004-30.X.2004 (**anexa nr. 103**);

- X lei - T.V.A. aferentă veniturilor realizate din România de persoane juridice nerezidente (**anexa nr. 104**)

Pentru diferența suplimentară de T.V.A. în sumă de **X lei** au fost calculate dobânzi în sumă totală de **X lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **X lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai stabilit suplimentar T.V.A. de plată aferentă veniturilor realizate din România de persoane juridice nerezidente conform procesului-verbal nr..X./30.11.2001 în sumă de .X. lei cu majorări de întârziere aferente în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei

Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificată : 01.X.2001-30.X.2004.

Urmare a verificării efectuate prin sondaj pe baza documentelor puse la dispoziție de reprezentanții legali ai societății s-au constatat următoarele:

Referitor la veniturile înregistrate și declarate de S.N.X. .X. .X. S.A.- Centrala s-a constatat că principalele categorii de venituri realizate de societate provin din transportul de mărfuri

efectuate în trafic intern, transportul de mărfuri în traficul de export și import, alte prestații legate direct de transportul de mărfuri în trafic intern, în traficul de import export cum sunt: transbordarea, manevrarea, încărcarea – descărcarea, transporturile de mărfuri și prestațiile de servicii legate direct de exportul de bunuri și de prestațiile de servicii efectuate de intermediari în operațiunile de export de bunuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea cu întârziere la venituri a convolutelor de tarifare și de contare față de data realizării prestațiilor de .X. în trafic local și .X. încălcându-se astfel principiul independenței exercitiului, care impune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe masura angajării acestora și trecerea lor la rezultatul exercitiului la care se referă potrivit prevederilor art. 4 alin. 1 din OG 70/1994 republicată cu modificările și completările ulterioare, art. 7 (1) din Legea nr. 414/2002 și art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991.

S-a constatat că aceste convolute de tarifare și de contare se întocmesc în urma verificărilor la nivel central .X. .X. .X. SA a modului de contare a sumelor de încasat și de calcul al valorii prestațiilor pe baza de tarife de .X., verificări care se efectuează după executarea transportului, ceea ce determină un decalaj în timp între momentul efectuării prestării și momentul înregistrării în contabilitate a venitului.

Prin urmare, pe perioada .X. 2001- trim. III 2005, organul de inspecție fiscală a procedat la repunerea veniturilor din diferențe de contare și tarifare (convolute) la perioada în care s-a efectuat prestarea, astfel:

2001:	X lei;
2002:	X lei;
2003:	-X lei;
2004:	-X lei;
trim. III 2005:	-X lei.
Total general :	0 .

Totodată, repunerea veniturilor din diferențe de contare și tarifare la perioada în care s-a efectuat prestarea a influențat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, rezultând o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei provenind din aplicarea unor cote de impozit pe profit diferite de 25 % respectiv 16 % .

Pentru diferențele aferente repunerii veniturilor din diferențe de contare și tarifare la data efectuării prestării ce a

influențat baza impozabilă a impozitului pe profit organul de inspecție fiscală a calculat accesorii în sumă de **.X. lei reprezentând :**

- **X lei** majorări de întârziere/dobânzi ,
- **X lei** penalități de întârziere

Menționăm că s-au calculat accesorii ulterior datei de 30.X.2004, respectiv perioadei verificate până la înregistrarea convolutelor în contabilitate pe baza situațiilor întocmite pe propria răspundere a reprezentanților legali ai societății, sub rezerva controlului ulterior (**anexa nr. 62**).

Referitor la diferențele de venituri constatate conform actelor de control încheiate la sucursalele .X. .X. .X. SA,

La Sucursala .X.s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.X.2004 - perioada verificată 01.X.2001 – 30.X.2004 și Procesul verbal nr. 472/10.X.2005 în completare la raportul menționat s-au constatat diferențe de venituri urmare a faptului că veniturile nu au fost înregistrate în contabilitate la data la care s-au realizat și facturat conform prevederilor art. 4 din OG 70/1994 republicată cu modificările și completările ulterioare, art. 7(1) din Legea nr. 414/2002 și art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu art. 6 din Legea nr.82/1991 ci ulterior când au fost înregistrate în contabilitate, astfel:

2001:	X lei
2002:	X lei
2003:	-.Xlei
sem I 2004:	-X lei

La Sucursala .X. s-a încheiat Procesul verbal nr. .X./31.X.2005 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004, constatându-se venituri suplimentare reprezentând lucrări nerefacturate către SC .X. –X SA în sumă de **.X. lei pe anul 2002** și în sumă de **.X. lei pe anul 2003**.

La Sucursala .X.

S-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2005 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 prin care s-au constatat diferențe de venituri care nu au fost înregistrate la data realizării lor stabilindu-se următoarele diferențe de venituri suplimentare provenite din diferențe de tarif, taxe de .X. cu dosar juridic, diferențe de taxare, cereri de anulare erori de taxare, tarife de imobilizare, penalități cu dosar judiciar, și imputații personal:

2001:	X lei
2002:	X lei
2003:	-X lei

sem. I 2004: - X lei

conform **anexelor nr. 117, 118, 119,120, 121.**

Alte diferențe stabilite la nivel .X. .X. .X. - sucursale

La 30.X.2004 s-au stabilit diferențe de venituri în sumă totală de **X lei (anexa nr. 72)** ca urmare a nerespectării de către sucursale a prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, astfel:

În perioada .X. 2001 – trim.II 2005 organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea veniturilor din diferențe de contare rezultând o diferență totală de **-X lei** ce provine din raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2005 încheiat la nivel de sucursală .X..

Totodată, cu urmare a repunerii veniturilor din diferențe de contare și tarifare la perioada în care s-a afectuat prestarea organelor de inspecție fiscală au influențat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, rezultând o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de **-X lei** provenind din aplicarea unor cote de impozit pe profit diferite de 25 % respectiv 16 % asupra bazei de impozitare. Pentru diferențele aferente repunerii veniturilor din diferențe de contare și tarifare la data efectuării prestației ce a influențat baza impozabilă a impozitului pe profit organul de inspecție fiscală a calculat accesorii în sumă totală de **.X. lei** reprezentând :

- **X lei** majorări de întârziere/dobânzi
- **X lei** penalități de întârziere de 0,5% /0,6 % pe perioada 01.X.2001-31.X.2005 .

Referitor la cheltuieli

Referitor la cheltuielile înregistrate și declarate de S.N.T.F.M. .X. .X. S.A.- Central

În perioada .X. 2001- .X. 2004 organele de inspecție fiscală nu au acceptat la determinarea bazei de impozitare privind impozitul pe profit cheltuieli înregistrate de S.N.TX .X. .X. S.A.- Central în sumă de **X lei (anexa nr. 144)** după cum urmează:

2001: X lei
2002: X lei
2003: X lei
sem. I 2004: -X lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, printre altele, cheltuieli în sumă de **.X. lei/2001 și în sumă de .X. lei/2002 reprezentând** contravaloarea materialelor promoționale postere, calendare, agende, etc., cont 604, întrucât societatea nu a respectat prevederile Cap. II art.4 alin.4 din O.U.G. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit și Cap. II art. 9 alin. 7 litera q din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

- **X lei/2001, X lei/2002** reprezentând contravaloarea .X.melor informatice elaborate de BPS Software, AFER trecute pe cheltuieli de exploatare întrucât societatea nu a respectat prevederile art. 7, coroborat cu art. 8 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

- **X lei/2003 și X lei/2004** cheltuieli cu amortizarea aferentă .X.melor informatice achiziționate în perioada 2001-2002, calculate de organul de inspecție fiscală în conformitate cu pct. 17, lit. d) din HG nr. 909/1997;

- **X lei/2001, X lei/2002, X lei/2003 și X lei/2004** reprezentând contravaloarea modernizărilor la locomotive și vagoane trecute pe cheltuieli de exploatare cu reparațiile. Societatea nu a respectat prevederile art. 7 litera d din H.G. nr. 909 din 29 decembrie 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 ;

- **X lei/2001, X/2002, X/2003 si X lei/2004** reprezentând cheltuieli cu amortizarea lucrărilor de modernizare a locomotivelor și vagoanelor calculate de organul de inspecție fiscală pe durata rămasă de funcționare în conformitate cu art. 7, lit. d) din HG nr. 909/1997.

Cu privire la modernizările efectuate de S.N.T.F.M. .X. .X. S.A.- Central la vagoane și locomotive și trecute pe cheltuieli de exploatare, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2001- .X. 2004 societatea a efectuat investiții la locomotive și vagoane pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării și care majorează valoarea de intrare a acestora în sumă de **X lei**, lucrări realizate în baza contractelor încheiate între S.N.T.F.M. .X. .X. S.A. și furnizori ce au avut la bază necesarul de reparații stabilit potrivit normativelor de reparații, precum și de prescripțiile tehnice impuse de armonizarea cu prevederile tehnice

referitoare la reparația și modernizarea vagoanelor de .X. prevăzute în acordurile .X.e la care calea ferată română este parte, respectiv Regulamentul pentru folosirea reciprocă a vagoanelor în regim .X. și Uniunea .X.ă a Căilor Ferate.

Din analiza contractelor încheiate cu furnizorii de reparații, a caietelor de sarcini și nomenclatoarelor de lucrări, părți integrante ale contractelor, organul de inspecție fiscală a constatat o serie de deficiențe cu privire la încadrarea lucrărilor de modernizare în lucrări de reparații, respectiv, la înregistrarea în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" lucrările de modernizare nu erau departajate de lucrările de reparații, iar în perioada 01.X.2001-30.X.2004 prețul lucrărilor de modernizare a fost inclus în reparația capitală negociată.

S-a constatat că nedepartajarea lucrărilor de modernizare de lucrările de reparații au condus la majorarea nejustificată a cheltuielilor de exploatare, deficiența sesizată de organele de control ale Ministerul Finanțelor Publice care prin procesul verbal nr. .X./30.11.2001 la Capitolul 8 „Masuri și sancțiuni” litera a, punct 4 au stabilit ca măsură „.X.izarea și uniformizarea reglementărilor privind repararea mijloacelor de .X. .X. și adaptarea prevederilor acestora la reglementările interne și mijloacele fixe, respectiv modernizări și reparații”, precum și de Comisia de cenzori în raportul încheiat asupra bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere întocmit la data de 31.X.2001.

În perioada verificată, pe baza documentelor puse la dispoziție de societate și a explicațiilor scrise date de .X. .X. .X. SA prin adresa nr. E3.1/635/2008 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Referitor la lucrările de modernizare la locomotive, în sumă de X lei, s-a constatat că acestea au constat în:

Montarea locomotivei electrice cu convertizor static pentru alimentarea serviciilor auxiliare, sistem de acționare graduator cu motor asincron și instalație în vederea unei cât mai bune gestionări a curenților și tensiunilor, dotarea locomotivei cu control tip manșa pentru o conducere ergonomică și instalație de stins incendii ceea ce a condus la :

- creșterea fiabilității și diponibilității locomotivei;
- scăderea costurilor de mentenanță precum și a timpilor de imobilizare în reparații.

Aceste lucrări de modernizare în sumă de X lei au fost executate în anii 2002 și 2003 de către SC.X SA .X. conform contractului nr.04-21007/2001 și a actului adițional nr.3/2002.

De asemenea, s-a constatat că au fost dotate locomotivele diesel hidraulice cu indicatoare de nivel pe rezervorul de motorină aceste indicatoare fiind formate din două sticle de nivel gradate montate pe ambele părți ale rezervorului, în diagonală, avantajul modernizării constând într-o mai bună gestionare a cantității de motorină existentă pe locomotivă, lucrări în sumă de **X lei** executate în anii 2001 și 2002 de către SC X 16 .X. SA .X., conform contactului nr.1/2001 și 2/2002.

Referitor la lucrările de modernizare executate la vagoane, în sumă de X lei s-a constatat că acestea constă în modernizări de boghiuri la vagoane care au condus la următoarele avantaje:

- modificarea caracteristicilor inițiale ale vagoanelor prin creșterea vitezei de circulație de 100 la 120 Km/h la vagon gol.
- creșterea eficienței frânei automate prin aplicarea uniformă a saboților pe suprafața de rulare a roților.

Lucrările de modernizare în sumă de **X lei** au fost executate în anii 2001,2003 și 2004 de către SC .X. SA X, conform contactului nr.1/1999 și a actului adițional nr.10/2001 la contractul nr.1/1999 precum și a contractului nr.3/2003

De asemenea, s-a constatat că s-a modificat destinația utilizării vagoanelor, amenajare vagoane X pentru .X. sare, care constă în reconstrucția suprastructurii vagonului prin: sablare interioară, asigurare etanșeitate uși și clape, montat garnituri de cauciuc, vopsire cu vopsea alimentară la interior, montare dispozitive de întindere prelată la capetele cutiei vagonului care au condus la avantajul că vagoanele X vor putea .X.a orice tip de .X. în vrac fără ca aceasta să mai afecteze starea cutiei.

S-a constatat modificarea destinației utilizării vagoanelor, amenajare vagoane pentru .X. containere care a constat în reconstrucția suprastructurii vagonului prin modificări ale lonjeroanelor laterale și platformei vagonului ceea ce a condus la avantajul că vagoanele X vor putea .X.a atât autovehicule rutiere cât și containere 20 picioare, lucrări de modernizare în sumă de **X lei** ce au fost executate în anii 2001,2002,2003 și 2004 de către SC XSA .X.i de Vede, conform contactelor nr.950/1999, nr.1/2001, 2/2002 și nr.D3.1/599/2004 și de către SC X SA .X., conform contractului nr.33a/1298/1999 și actului adițional nr.2/2002 și de către SC. X SA X, conform contractului nr.1/1999 și a actului adițional nr.20/A.

Cu privire la modernizarea vagoanelor cisternă 55 mc pentru .X. bitum s-a constatat că s-a efectuat reconstrucția suprastructurii vagonului prin înlocuirea recipientului cisternă cu alt recipient nou prevăzut cu instalație de încălzire cu abur și manta

izolantă ce are avantajul menținerii în stare caldă a produsului .X.at cu reducerea consumului de abur necesar încălzirii acestuia la descărcare – reducerea timpilor de staționare a vagonului la rampa de descărcare – mărirea rulajului acestor vagoane, lucrările de modernizare în sumă de **X lei** ce au fost executate în anul 2001 de către SC X SA XX, conform contactului nr.5/1999 și a actelor adiționale nr.5/2000, nr.16/2001 și nr.17/2001.

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că aceste lucrări de fiabilizare și îmbunătățire au îmbunătățit efectiv parametrii tehnici ai mijloacelor fixe existente față de parametrii stabiliți inițial.

Lucrările de fiabilizare și îmbunătățire la locomotive și vagoane au fost necesare și au fost efectuate, deoarece componentele existente aveau fiabilitate scăzută și produceau în exploatare defecte cu caracter de fenomen ce duceau la indisponibilități însemnate (rețineri în circulație).

Referitor la diferențele de cheltuieli conform actelor de control anexate încheiate la sucursalele .X. .X. .X. SA :

La Sucursala .X. s-a încheiat NC nr. 411/18.X.2005 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 prin care s-a stabilit conform Notei de constatare nr. .X/19.X.2002 că societatea a constituit fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap de 4% cu X lei mai mult decât fondul efectiv datorat (din care suma de **X lei** aferentă perioadei 01.X.2001-31.X.2001), fiind majorate astfel cheltuielile de exploatare conform prevederilor art.4 alin. 4 din OUG 217/1999 pentru modificare și completarea OG 70/1994.

La Sucursala .X. s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.X.2005 pe perioada : 01.X.2001-30.X.2004

Pe anul 2001 s-au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **XX lei**

Pe anul 2002 s-au constatat următoarele cheltuieli nedeductibile fiscal:

– **X lei** reprezentând factura fiscală X/01.11.2001 de la SC XCOM SRL - contravaloare lucrări reparații conform situației de lucrări din 31.X.2001

– **X.lei** reprezentând factura fiscală 0743511/05.11.2001 de la SC X COM SRL - contravaloare lucrări reparații conform situației de lucrări din noiembrie 2001

– **.X. lei** reprezentând factura fiscală 6827059/31.X.2001 – contravaloare abonamente de călătorie aferente anului 2001.

Cu privire la aceste cheltuieli s-a constatat ca societatea nu a respectat prevederile OMF nr. 94/2001, secțiunea a 5 a, pct.

5.5 cu privire la principiul independenței exercițiului financiar și a Legii nr. 82/1991 republicată, art. 2, alin (1) “înregistrarea cronologică și sistematică a documentelor”, prevederile art. 6, alin. (2) din Legea 82/1991 coroborat cu art. 4 alin 6 din OUG nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr. 70/1994 privind impozitul pe profit și art 4 alin. 6 lit. m din HG nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Cu privire la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând contravaloare reparații efectuate pentru mijloace fixe care aparțin CN.X., reparații interioare, stațiile XTg. X, reparații sucursala .X. .X. și reparații lini X – XX .X. triaj, s-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.4 alineatul 4 din O.U.G. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

Pe anul 2003 s-au constatat ca nedeductibile fiscal următoarele cheltuieli:

- **.X. lei** reprezentând contravaloare reparație capitală conform facturii fiscale nr.3034763/20.X.2002 de la SC X SRL - întrucât nu s-au respectat prevederile OMF nr. 94/2001, secțiunea a 5a, pct. 5.5 cu privire la principiul independenței exercițiului financiar și art 2 alin. 1 din Legii nr. 82/1991 republicată precum și art. 6, alin. (2) din Legii nr. 82/1991 coroborat cu art. 9 alin (7) lit. j din Legea nr. 414/2002 și HG nr. 859/2002, cap. II, pct. 9.11.

- **.X. lei** reprezentând lucrări cu investițiile trecute în mod nejustificat pe cheltuieli de exploatare conform prevederilor art. 9 alin 1 din Legea 414/2002

- **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu reparațiile aferente exercițiului financiar 2000 și consemnate în nota de verificare nr.X /30.X.2001 fiind rezultatul verificării fiscale precedente conform prevederilor art. 9 alin 1 din Legea 414/2002

- **.X. lei** reprezentând cheltuieli de reparații efectuate pentru un mijloc fix aparținând CN.X., conform prevederilor art. 9 alin 1 din Legea 414/2002

- **X lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal (cont 635)conform prevederilor art. 9 alin 1 din Legea 414/2002

- **.X. lei** reprezentând cheltuieli de reparații efectuate pentru mijloace fixe aparținând CN.X., conform prevederilor art. 9 alin. 1 din Legea 414/2002.

La Sucursala .X. s-au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.X.2004 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 și

Procesul verbal nr.X/10.X.2005 în completare la raportul menționat stabilindu-se următoarele diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal:

- **.X. lei** reprezentând provizioane constituite în anul 2001, considerate nedeductibile în conformitate cu art. 1, lit. a din HG nr. 335/1995 cu modificările și completările ulterioare

- **.X. lei** reprezentând cheltuieli de reclamă-publicitate operate în mod eronat, înregistrate de două ori în luna .X. 2004, conform prevederilor art.21 alin 1 din Legea 571/2003.

S-au constatat diferențe între cheltuielile înregistrate de sucursala ca nedeductibile și cele preluate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, astfel :

- cheltuieli excepționale (6718 / 65881)

2001: **.X. lei.**

La sucursala .X. s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. X/08.X.2004 pe perioada 01.X.2002 – 30.X.2004 stabilindu-se o diferență de cheltuieli aferentă trim. I 2002 în sumă de **.X. lei** reprezentând cheltuieli aferente anului 2001 și înregistrate în anul 2002 astfel:

– facturi fiscale emise de .X. X reprezentând contravaloare permise pentru pensionari și familiile salariaților pentru trim IV 2001 în valoare de X lei

– facturi fiscale emise de XX reprezentând prestații din luna X 2001 în valoare de X lei

– factura fiscală emisă de SC .X. SA reprezentând valoare situație de lucrări luna decembrie 2001 în valoare de .X. lei

– facturi fiscale emise de SC XX SRL reprezentând servicii din luna decembrie 2001 în valoare de XX lei

Cu privire la aceste cheltuieli s-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 4 alin 6 din OUG nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

De asemenea s-a stabilit o diferență de cheltuieli aferentă trim. III 2003 în sumă de XX lei reprezentând lucrări de reparații pentru spațiu alocat activității sindicale conform prevederilor art 9 alin 1 din Legea nr. 414/2002.

S-au constatat diferențe între cheltuielile înregistrate de sucursala ca nedeductibile și cele preluate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, astfel :

- cheltuielile cu deplasările peste limita legală (cont 625.022):

2002: **X lei**

2003: **X lei**

- cheltuieli cu permise membri de familie:

2002 trim III cumulat: X lei.

Conform Notei de constatare nr. X/29.X.2002 s-a stabilit pe perioada 01.X.2001 – 31.X.2001 ca societatea a constituit fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap 4% cu **.X. lei**, din care suma de X lei aferenta perioadei 2000, mai mult decat fondul efectiv datorat, fiind majorate cheltuielile de exploatare, nerespectand prevederile art. 4 alin 6 din OUG nr. 217/1999 pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

La Sucursala .X. s-a incheiat Procesul verbal nr. .X./31,X,2005 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 stabilindu-se urmatoarele cheltuieli nedeductibile fiscal :

- **.X. lei/2001, .X. lei/sem.I 2002, X/sem.II2002, .X./2003** reprezentand cheltuieli cu permise de calatorie care au fost puse la dispozitie in mod gratuit pensionarilor, considerate nedeductibile in conformitate cu art. 4 alin 4 din OUG 217/1999 care modifica si completeaza OG nr. 70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare;

- **.X. lei/2001, .X. lei/2002, .X. lei/2003 si .X. lei/2004** reprezentand lipsuri neimputabile din cantitatea de .X. .X.ata, considerate nedeductibile in conformitate cu art. 4, alin 6, lit. h din OG nr. 70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, art.9(7), lit.f din Legea nr.414/2002, art. 21 (4), lit. c din Legii nr. 571/2003 ;

- **.X. lei/2002** reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitate pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform OMF nr. 425/1998 si art. 2 din HG nr. 831/1997, considerate nedeductibile in conformitate cu art. 9(7), lit. j din Legea nr. 414/2002 ;

- **.X. lei/2002, .X. lei/2003** reprezentand reduceri tarifare considerate nedeductibile in conformitate cu art. 4, alin (6), lit. m din OUG nr. 217/1999 si cu art. 9.11 din HG nr. 859/2002, PV nr. .X./31.X.2005;

- **.X. lei/2003** contravaloare factura fiscala nr.3301012/03.X.2002 emisa de MLPTL reprezentand contravaloare motorina intrucat factura fiscala mentionata are inscriptionata datele de identificare ale CNCF .X. SA CUI 11054529, la intocmirea facturii in antetul acesteia desi erau inscriptionate datele mentionate mai sus la furnizor apare numele MLPTL si se taie CUI inscriptionat inscriindu-se CUI 13633330. S-a constatat ca pe baza facturi fiscale 3301012/03.X.2002, .X. .X. .X. SA -Sucursala .X. a inregistrat in luna decembrie 2002 in contabilitate aprovizionarea cu motorina iar in anul 2003 motorina respectiva a fost data in consum, contravaloarea acesteia inregistrandu -se pe cheltuieli de

exploatoare in ct 6022.1 deductibile fiscal la calculul profitului impozabil. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunea consemnata in factura fiscala 3301012/03.X.2002 nu poate fi inregistrata in contabilitate intrucat au fost incalcate prevederile art. 6 din HG nr. 831/1997 privind aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar contabila iar bunurile ce fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documente legale de provenienta potrivit art.6 alin 1 din Legea 82/1991 republicata cu modificarile si completarile ulterioare si art 9 alin 7 lit j din Legea 414/2002 ;

- **.X. lei/2003** reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitate pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform OMF nr. 425/1998 si art. 2 din HG nr. 831/1997, considerate nedeductibile in conformitate cu art. 9 (7), lit. j din Legea nr. 414/2002.

La sucursala .X. .X. – .X.Sud s-a incheiat Procesul verbal nr. .X./25,X,2005 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 si s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de X lei:

- **X** lei inregistrate in luna .X. 2001 pentru care nu exista documente justificative nerespectand prevederile art.6 alin 2 din Legea 82/1991;

- **X** inregistrata in luna august 2002 fara a se prezenta documente justificative nerespectand prevederile art.6 alin 2 din Legea 82/1991;

- **X** lei inregistrata in luna mai 2003 fara a se prezenta documente justificative nerespectand prevederile HG nr. 831/1997 cu modificarile si completarile ulterioare si art 6 alin 2 din Legea 82/1991.

- **X** lei reprezentand lucrari de constructii aferente facturii nr. 6451152/05.X.2000 pentru care nu s-a prezentat contract scris. Nu s-au respectat prevederile, art. 4 (6), lit. r din OUG 217/1999 care modifica si completeaza OG nr. 70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare ;

- **.X.** lei reprezentand avans 30 % facturat de SC X SA conform facturii nr. 3447247/28.X.2003 ca urmare a nerespectarii art. 9 (7), lit. j din Legea nr. 414/2002;

- **.X.** lei/2004 ca urmare inregistrarii eronate (de doua ori) in luna .X. 2004 a facturii nr. 2005250/21.X.2004 nerespectandu-se prevederile art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003;

- factura nr. 3459462/17.X.2001 emisa pentru BAD .X. in suma de X lei inregistrata in luna .X. 2001 si stornata in luna mai 2001 nerespectand prevederile art.6 alin 2 din Legea 82/1991 ;

- **.X.** lei cheltuieli aferente facturii nr. 9435165/21.X.2001 emisa pentru BAD .X. nerespectandu-se prevederile art.4 alin 2 din OG nr. 70/1994.

- **.X.** lei cheltuieli aferente facturilor primite de la furnizori avand date de identificare eronate, CUI, eronat, copie xerox facturi, incalcandu-se prevederile HG nr. 831/1997 cu modificarile si completarile ulterioare si cap. XIII, art. 155, al. 8 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

S-au constatat diferente intre cheltuielile inregistrate de sucursala ca nedeductibile si cele preluate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, astfel:

- cheltuieli cu amenzi si penalitati cont 671.11

2004: **X** lei

- cheltuieli cont 635

2002: **.X.** lei

2004: **X** lei.

La Sucursala .X. s-a incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. .X./27.X.2005 pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 stabilindu-se urmatoarele diferente de cheltuieli :

- **.X. lei/2001** reprezentand lipsuri .X. pe perioada Transporturilor conform art.4 alin 6 lit h din OG 70/1994;

- X lei/2001 reprezentand contravaloare permise de .X. pentru membri familie angajatilor si permise scolare pentru copiii angajatilor (art.4 alin.3 din OG 70/1994);

- **.X. lei/2001** reprezentand contravaloare amenzi si penalitati aferente bugetului de stat si altor bugete conform art.4 alin 6 lit b din OG 70/1994

2002

- **.X. lei** reprezentand lipsuri .X. pe perioada transportului art.9 alin.7 lit f din Legea 414/2002;

- **.X. lei** reprezentand alte cheltuieli exceptionale, art. 9 alin 1 din Legea 414/2002

- **.X. lei** reprezentand cheltuieli sociale nedeductibile fiscal art.9 alin 7 lit e din Legea 414/2002

- X lei reprezentand contravaloare permise de .X. pentru membri familie angajatilor, permise scolare pentru copiii angajatilor si pensionarilor, art.9 alin 7 lit e din Legea 414/2002

2003

- **.X. lei** reprezentand lipsuri .X. pe perioada transportului art. 9 alin 7 lit f din Legea 414/2002

- X lei reprezentand alte cheltuieli exceptionale art. 9 alin 1 din Legea 414/2002

– X lei reprezentand cheltuieli cu deplasari peste limita legala (art 9 alin 7 lit c din Legea 414/2002

sem I 2004

– X lei reprezentand lipsuri .X. pe perioada Transporturilor cap. II art.21 alin 4 lit c din Legea 571/2003.

– X lei reprezentand contravaloare permise de .X. pentru membri familie angajatilor, permise scolare pentru copiii angajatilor si pensionarilor (art. 21 alin 1 din Legea 571/2004).

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

A.REFERITOR LA IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DIN ROMANIA DE NEREZIDENTI:

1.Referitor la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente in suma de .X. lei si in suma de .X. lei sume stabilite suplimentar pe anul 1999 si accesorii aferente in sumă de X lei, *Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate, in conditiile in care contestatoarea invoca faptul ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili impozite si taxe este prescris.*

Perioada verificata: .X. 1999 –.X. 2004.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.X/25.X.2008 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili -Activitatea de inspectie fiscala s-a efectuat verificarea impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente pe perioada **01.X.1999 – 30.X.2004** constatandu-se ca societatea a beneficiat de prestari de servicii constand in principal in: inchiriere vagoane, instalare .X.me informatice, furnizare de informatii pe suport material, instruire si consultanta si emisiune eurobonduri.

Fata de impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente constituit de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada **01.X.1999 – 30.X.2004**, prin decizia de impunere nr..X/25.X.2008 o diferenta suplimentara in suma de **.X. lei** cu accesorii aferente in suma de **.X. lei**.

Prin contestatia formulata, cu privire la suma de **.X. lei** si

suma de **.X. lei** stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala cu titlu de impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice nerezidente, societatea motiveaza faptul ca aceste diferente sunt prescrise intrucat sunt aferente perioadei **01.X.1999 - 31.X.1999**, perioada in care erau aplicabile prevederile art.21 din Ordonanta Guvenului nr.70/1997 privind controlul fiscal care stipulau ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii suplimentare se prescrie in termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva sau in termen de 5 ani de la ultimul termen legal de plata a impozitului si ca organele fiscale nu puteau verifica decat modul de constituire si virare a obligatiilor fiscale cu termene scadente de plata ulterioare datei de **25.X.1999**, respectiv pentru care termenul de plata a expirat ulterior acestei date.

In drept, potrivit art. 231 "Dispoziții privind termenele" din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

"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 dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general si reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

Potrivit acestor dispozitii legale, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul organului fiscal la actiune.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare la acea dată, se reține faptul că în aplicarea art. 231 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. X/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. X/17.X.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 864 din 22.X.2008, care la pct.1 precizează:

"Termenul in curs la data intrarii in vigoare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand acestea au inceput sa curga. Intreruperea

si/sau suspendarea termenului de prescriptie se supun/supune normelor in vigoare la data cand 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 in vigoare la data cand 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.

Avand in vedere prevederile legale mentionate, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva pentru creantele nascute anterior datei de 01.X.2004 este Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare, care la art. 21 precizeaza:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

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) in termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale in conditiile prevazute de lege”.

Se retine ca potrivit prevederilor art. 21 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare, termenul de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru perioada verificata este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva sau 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.

Potrivit art.6 din OG nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente

“(1) Sumele care se rețin potrivit art. 2 constituie impozit definitiv și se varsă la bugetul de stat în aceeași zi în care se efectuează plata venitului supus impunerii, conform prezentei ordonanțe, avându-se în vedere cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat, cu excepția impozitului reținut potrivit art. 2 alin. (1) lit. g), care se varsă la bugetul de stat de către unitățile care acordă premii și câștiguri, în termen de 5 zile de la data acordării acestora.”

La art.10 din același act normativ se prevede ca:

“Termenul de prescripție pentru stabilirea impozitului și a penalității reglementate de prezenta ordonanță este de 5 ani, socotiți de la data când trebuia efectuată plata impozitului sau a penalității, după caz”

Astfel se reține ca în cazul impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în conformitate cu prevederile art. 6 alin.(1) coroborate cu prevederile art.10 din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, termenul de prescripție al obligațiilor de plată cu titlu de impozit pe veniturile realizate din România de persoane juridice și fizice nerezidente este de 5 ani socotiți de la data când trebuia efectuată plata impozitului, dată ce coincide cu data plății venitului către nerezidenți.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X/25.X.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezulta că inspecția fiscală a început la data de 20.X.2004, iar termenul până la care organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a stabili diferențe de impozit pe veniturile realizate din România de persoane fizice și juridice și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestuia este de 20.X.1999, data ultimului termen legal de plată a acestui impozit, data care coincide cu data plății venitului realizat de nerezidenți.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că societatea a ridicat în mod întemeiat excepția privind prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru perioada de până la 20.X.1999.

Prin adresa nr..X./09.X.2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, de înaintare a dosarului cauzei, organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației formulată de .X. .X. .X. SA pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul obținut din România de persoane juridice nerezidente și accesorii aferente în suma de .X. lei, precum și pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul obținut din România de persoane juridice nerezidente și accesorii aferente în

suma de **.X. lei** ca fiind obligatii fiscale aferente perioadei prescrise, contestatia societatii fiind considerata intemeiata.

Intrucat din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu certitudine daca si diferenta de **.X. lei** intre suma de **.X. lei** contestata de societate si suma de **.X. lei** propusa de organele de inspectie fiscala spre a fi admisa reprezentand impozit pe venitul obtinut din Romania de persoane juridice nerezidente a fost sau nu stabilita in perioada celor 5 ani in care organele de inspectie fiscala aveau dreptul de a stabili obligatii fiscale cu acest titlu, respectiv daca au fost sau nu stabilite pentru perioada anterioara datei de 20.X.1999, sau daca au existat sau nu perioade de intrerupere si/sau suspendare, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: "**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**" coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede: "**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**"

si se va desfiinta Decizia de impunere nr..X/2008 emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili pentru suma totala de **.X. lei** contestatata si accesorii aferente in suma de **.X. lei** spre a se analiza dacă această diferență stabilită suplimentar si contestata este aferentă sau nu in totalitate perioadei prescrise asa cum s-a reținut prin prezenta decizie si a se analiza totodata si daca au existat perioade legale de intrerupere si/sau suspendare a termenului de prescriptie.

2. Referitor la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta obligatie fiscala este stabilita corect in conditiile in care societatea prezinta in sustinerea cauzei documente suplimentare care nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala.

In fapt, pe anul 2003 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina .X. .X. .X. SA impozit pe veniturile realizate din dobanzi de Deutchebank–Germania intrucat societatea nu a retinut

si virat impozitul aferent dobanzilor platite societatii nerezidente pentru eurobondurile emise, a folosit un alt curs de schimb valutar decat cel comunicat de BNR, a aplicat eronat cotele de impozit asupra valorii nete achitate si nu a prezentat certificat de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala, contrar prevederilor art.2 din OG nr.83/1998

In sustinerea cauzei societatea arata ca a calculat impozit aferent acestor dobanzi in valoare de **.X. lei** si solicita restituirea acestei sume sau recalcularea ei pe considerentul ca spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.5 al OG nr.83/1998 ori ale Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Germania si depune in sustinerea cauzei scrisoarea de confort emisa de Ministerul Finantelor si Ministerul Transporturilor si un certificat de rezidenta fiscala emis de autoritatile fiscale din Germania pentru Deutsche Bank.

In drept, art.2 alin.1 lit.a) si alin.2), art.5 coroborate cu art.12 din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, prevad:

“ART. 2

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidenților, cu excepția dobânzilor plătite acestor persoane de băncile înregistrate în România pentru depozitele la vedere și la termen, pentru certificatele de depozit, precum și cele aferente oricărui instrument de economisire al acestora;

[...]

(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidenților, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.

[...]

ART. 5

(1) Dobânzile plătite la creditele, respectiv împrumuturile externe contractate și/sau garantate de Guvernul României, de Banca Națională a României, de unitățile administrativ-teritoriale, de instituțiile financiare și de băncile desemnate ca agent al statului, dobânzile plătite la creditele externe contractate direct sau prin emisiune de titluri sau obligațiuni de către băncile cu capital

majoritar de stat, precum și cele aferente emisiunilor de titluri de stat pe piața internă și externă de capital sunt scutite de impozit.

(2) Instituțiile financiare și băncile desemnate ca agent al statului, potrivit legii, înseamnă instituțiile financiare și băncile care contractează și/sau garantează în numele și în contul statului.

[...]

ART. 12

(1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

Potrivit art.11 din Convenția dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, ratificata prin Legea nr. 29/16.X. 2002 semnată la .X. la 4 .X. 2001 si publicata in M. O. nr.73 din 31 .X. 2002,

“Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.”

Prin OMFP nr.1445/28.X. 2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 .X. 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, **convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală**, se prevede ca:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile

potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se retine ca, impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România din dobanzi se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea cotei de venit de 10% .

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra veniturilor brute plătite nerezidenților, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.

Potrivit art.5 din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, se retine ca sunt scutite de impozit dobânzile plătite la creditele, respectiv împrumuturile externe contractate și/sau garantate de Guvernul României, de Banca Națională a României, de unitățile administrativ-teritoriale, de instituțiile financiare și de băncile desemnate ca agent al statului, dobânzile plătite la creditele externe contractate direct sau prin emisiune de titluri sau obligațiuni de către băncile cu capital majoritar de stat, precum și cele aferente emisiunilor de titluri de stat pe piața internă și externă de capital.

De asemenea, se retine ca în situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5 cu condiția prezentării , în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, acest lucru producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.

Având în vedere faptul ca prin raportul de inspectie fiscala se mentioneaza cu privire la debitul suplimentar in suma de **.X. lei** ca reprezinta *“diferenta in urma recalcularii impozitului pe veniturile brute (dobanzi aferente eurobondurilor emise) platite societatii nerezidente Deutschebank – Germania prin reintregirea bazei brute, a folosirii unui alt curs de schimb valutar decat cel comunicat de BNR, in conformitate cu cele mentionate anterior la lit.b)..”* - respectiv ca urmare a *“nedetinerii si neprezentarii de certificate de*

*rezidenta fiscala eliberate de autoritatea fiscala din statul respectiv” de rezidenta, iar contestatoarea depune in sustinerea cauzei un **certificat pe numele complet al beneficiarului Deutche Bank Aktiengesellschaft**, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: “ **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**” coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede: “**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**”, pentru a se avea in vedere la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de Deutsche Bank din dobanzi aferente euroobligatiunilor emise prin aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri in vigoare incepand cu 01.X.2002 .*

La reverificare vor fi avute in vedere si celelalte argumente ale contestatoarei.

3.Referitor la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acest debit suplimentar a fost stabilit corect ca fiind aferent unor sume achitate ca redevente catre persoane nerezidente, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta pentru folosirea sau concesiunea carui drept au fost platite iar societatea sustine ca reprezintă contravaloarea unor carti si reviste de specialitate achizitionate de la diverse firme din strainatate pentru care nu datoreaza impozit pe venit .

Perioada verificata: 2000-2005.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit debitul in suma de .X. lei cu titlul de impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice nerezidente, conform anexei 18 la Raportul de inspectie fiscala, ca urmare a neretinerii si nevirarii de catre societatea contestatoare a impozitului pe veniturile nerezidentilor si nedetinerii si neprezentarii de certificate de rezidenta fiscala pe considerentul ca societatea a încălcat prevederile art.2 alin.(1) lit.e) din OG nr.83/1998 privind impunerea

unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca impozitul stabilit de organele de inspectie fiscala in anexa nr.18 la Raportul de inspectie fiscala contestat in suma de .X. lei, pozitiile 2 , 23 , 24, 26-29 , 30-31, 41- 43 , 44-45 , 74 si 51 din 8 anexa, reprezinta contravaloarea unor carti si reviste de specialitate achizitionate de la diverse firme din strainatate, .X. – Elveția, DB .X. –Germania, RAIL X Ungaria, X – Austria si nu reprezinta plati de natura redeventelor

In drept, potrivit art.1 din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente,

“(1) Veniturile realizate de orice persoană fizică sau persoană juridică nerezidentă din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu persoane fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță, indiferent dacă sumele sunt încasate în România sau în străinătate.

(2) Persoanele juridice române sau alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și persoanele fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt denumite în continuare plătitori de venituri.

(3) În sensul prezentei ordonanțe următorii termeni se definesc astfel:

a) nerezident înseamnă orice persoană fizică care nu are reședința sau domiciliul stabil în România sau care nu este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în cursul anului calendaristic vizat, precum și persoanele juridice străine și orice altă entitate înregistrată în străinătate[...]

d) redevențe înseamnă plăți de orice fel, inclusiv cele în natură, primite pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept, cum ar fi: drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor sau benzilor pentru emisiunile de radio sau televiziune, înregistrări audio sau video, precum și efectuarea de înregistrări audio, video; orice brevet, invenție, inovație, licență, know-how, mărci de comerț sau de fabrică, operațiuni de franchising, desene sau modele, planuri, schițe, formule secrete sau procedee de fabricație, .X.m de calculator (soft), orice transmisiuni directe

sau indirecte prin cablu, relee sau prin satelit, orice echipament industrial, comercial sau științific, inclusiv pentru utilizarea și dreptul de a utiliza informații și cunoștințe referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific, precum și orice alte plăți pentru utilizarea altor drepturi;”

Se retine faptul ca potrivit acestor prevederi legale sunt supuse impozitului stabilit prin OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, **nerezident** însemnând orice persoană fizică care nu are reședința sau domiciliul stabil în România sau care nu este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în cursul anului calendaristic vizat precum și persoane juridice străine sau orice altă entitate înregistrată în străinătate.

Mai mult de atat, la art. 1 alin.(3) lit.d) din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente **este definita redeventa ca fiind plati** de orice fel, inclusiv cele in natura - ceea ce se refera la modalitatea de efectuare a platii, primite de un nerezident **pentru folosirea in Romania sau concesiunea unui drept, fiind nominalizate expres la acest articol drepturile la care se refera impozitul stabilit prin aceasata ordonanta.**

La art.2 alin.(1) lit.e) din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente se stipuleaza ca:

“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:[...]

e) 15% pentru veniturile din redevențe plătite nerezidenților;

Din documentele existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit de 15% pentru platile efectuate de societate catre persoane nerezidente denumite in anexa 18 la raportul de inspectie fiscala, *fz informatii pe suport material* fara a preciza pentru ce drepturi folosite sau concesionate societatii au fost achitate sau daca aceste plati au fost efectuate pentru dreptul acordat contestatoarei de a utiliza cunostinte referitoare la experienta intr-un anumit domeniu sau pur si simplu reprezinta contravaloarea unor carti si reviste de

specialitate pentru care nu se datoreaza impozit pe redeventa asa cum sustine societatea.

Prin urmare avand in vedere cele retinute, prevederile legale aratate pentru debitul stabilit suplimentar in suma de .X. lei se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: "**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**" coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede: "**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**", in vederea stabilirii obligatiilor fiscala ale societatii privind impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice si fizice pe perioada verificata si neprescrisa, prin aplicarea corecta a prevederilor legale mentionate mai sus la situatia de fapt ce va fi constatata cu privire la platile efectuate de contestatoare catre diverse firme din strainătate, conform celor sintetizate de organele de inspectie fiscala in anexa nr.18 la RIF, respectiv in ce masura acestea reprezinta potrivit documentelor deținute de societate contravaloarea unor cărți și reviste de specialitate așa cum susține aceasta.

4. Cu privire la suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente cauza supusa solutionarii este sa se stabileasca daca acestea sunt datorate bugetului de stat in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cu certitudine quantumul accesoriilor aferente fiecarui debit partial stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, cu titlul de impozit pe veniturile realizate de nerezidenti.

In fapt, prin Decizia de impunere nr..X/25.X.2008 organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii in suma de **.X. lei** aferente unui debit de **.X. lei** reprezentand impozit pe venitul obtinut din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente.

Din suma totala stabilita suplimentar de .X. lei, societatea contesta suma de **.X. lei** si accesoriile aferente fara a preciza quantumul acestora.

Pentru accesoriile in suma de **.X. lei** aferente debitului in suma de **.X. lei** reprezentand impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente urmeaza a se admite contestatia societatii avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie, precum si propunerile si calculele efectuate de organele de inspectie fiscala cu privire la accesoriile aferente debitului respectiv.

Pentru diferenta de **.X. lei** (**.X. – .X.**) reprezentand impozit pe venitul obtinut din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente **si accesorii aferente** urmeaza a se desfiinta decizia de impunere nr.**X/25.X.2008** cu consecinta reanalizarii si calcularii acestor obligatii fiscale in functie de cele retinute prin prezenta decizie.

In drept, intrucat din anexele la Raportul de inspectie fiscala nu se poate stabili cu certitudine cuantumul accesoriilor aferente debitului in suma de **.X. lei** pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata si nici cuantumul accesoriilor aferente debitului in suma de **.X. lei** (**.X.- .X.**) necontestat, reprezentand impozit pe venitul obtinut din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, se va desfiinta decizia de impunere pentru suma totala de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe venitul obtinut din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, in baza art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: “**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**”

Prin urmare la reanalizarea debitului in suma **.X. lei** pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata vor fi recalculat si se vor stabili accesoriile aferente acestui debit, fata de accesoriile aferente debitului necontestat care potrivit principiului secundarului urmeaza principalul, sunt datorate bugetului de stat impreuna cu debitul in cuantum de **.X. lei** stabilit suplimentar si necontestat de societate.

B. REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA:

1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei/2001 si in suma de .X. lei/2002 Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor bunuri achizitionate constand in postere, catalog de prezentare,

mapa pentru conferinte, pliant feribot, set aniversari feribot, agende, calendare perete, agende din piele gravate in conditiile in care societatea nu demonstreaza faptul ca aceste achizitii au avut legatura cu activitatea economica a contestatoarei sau ca aceste achizitii au fost utilizate in scop publicitar asa cum sustine.

In fapt, societatea a dedus in perioada 2001-2002 taxa pe valoarea adaugata aferenta unor bunuri achizitionate constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, set aniversari, pliant feribot, calendare perete, agende din piele gravate, sustinand ca aceste materiale au fost utilizate in procesul de vanzare al serviciilor de .X. si au condus la stimularea vanzarilor.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei pe anul 2001 si in suma de .X. lei pentru perioada .X. 2002 – decembrie 2002, anexa nr.78 la raportul de inspectie fiscala contestat, aferenta unor cheltuieli cu achizitionarea de materiale constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, set aniversari, pliant feribot, calendare perete, agende din piele pe considerentul ca au fost incalcate prevederile art.18 lit.c) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.22 alin.4 lit.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.60 alin.2 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

In drept, potrivit art.18 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugată, in vigoare pana la 01.X.2002,

“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;

...

c) acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și alte acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea.”

Potrivit art 22 alin.(4) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare incepand cu 01.X.2002:

“Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

[...],

c) acțiuni de [...], publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;”

La art. 60 alin.1) si alin.2) din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată

“ (1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării operațiunilor prevăzute la același alineat, inclusiv pentru realizarea de investiții necesare efectuării de astfel de operațiuni.

(2) Actiunile de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și alte acțiuni prevăzute în legi, efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute în acestea, nu constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii, conform art. 3 alin. (4) și art. 4 alin. (4) din lege. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate realizării acestor acțiuni, în conformitate cu art. 22 alin. (4) lit. c) din lege.

Potrivit art.22 alin.(6) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata,

“Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz”

La art.24, alin.2, lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se prevede ca:

(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;

In mod similar au fost reglementate aceste aspecte si prin pct.X.5 din HG nr.512/1998, art.18 lit.c) din OUG nr.17/2000 privin taxa pe valoarea adaugata si pct.X.2 si pct.X.6 din HG nr.401/2000 **pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000** privind taxa pe valoarea adăugată in vigoare pe perioada 2001- 31.X.2002.

Se retine, ca pe perioada verificata 2001-2002 bunurile achizitionate constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, pliant cu X .X., set aniversar, agende, calendare **nu reprezintă achiziții destinate realizării de operațiuni taxabile** in conditiile in care societatea nu demonstreaza destinatia pe care a dat-o acestor achizitii, respectiv daca au fost utilizate in scop publicitar sau au fost acordate ca obiecte de protocol care sunt deductibile in anumite limite și cu conditia respectarii destinațiilor prevăzute de lege, asa cum se stipuleaza la art.18 alin.1 lit.c din

OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugată si la art.22 alin.(4) lit.c din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, se retine ca prevederile legale cu privire la cheltuielile cu achizitionarea unor materiale constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, set aniversari, pliant feribot, calendare perete, agende din piele sunt de stricta interpretare si au fost aplicate corect de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care societatea nu face dovada pe anul 2001 ca aceste cheltuieli se incadreaza in limitele prevazute de legislatia in vigoare mentionata mai sus sau scopul in care au fost utilizate pe anul 2002.

Prin urmare, avand in vedere legislatia in vigoare pe perioada verificata, se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de .X. pe anul 2001, in suma de .X. lei pe anul 2002 si in suma de .X. lei pe anul 2003 privind Sucursala .X., in suma de .X. lei privind Sucursala .X. .X., in suma de .X. lei privind Sucursala .X. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate de contestatoare in conditiile in care societatea depune la dosarul cauzei documente din care rezulta ca a refacturat si a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta unor servicii achizitionate pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile, documente privind scutirea de TVA, etc., documente ce nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala ce au incheiat raportul de inspectie fiscala la nivel central.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. .X/25.X.2008 contestata incheiata la centrala .X. .X. SA cu privire la taxa pe valoarea adaugata au fost preluate constatarile si diferentele de impozite si taxe stabilite suplimentar la nivelul fiecarei sucursale din rapoartele de inspectie fiscala incheiate la acest nivel de alte organe de inspectie fiscala, fara a mai fi analizate si a se mai invoca temeiul de drept.

In sustinerea cauzei societatea prezinta mai multe dosare cu documente pe care le anexeaza la dosarul contestatiei, constand

in facturi, documente privind justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, alte documente, anexele 2 - 4 si 9-10 din dosarul privind Sucursala .X., anexele 1- 94 din dosarul privind Sucursala .X. .X., pag.383 – 404 din dosarul privind Sucursala .X., sustinand ca acestea nu au fost analizate si nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala ce au incheiat raportul de inspectie fiscala la nivel central.

In drept, potrivit art. 213 alin.(4) din OGnr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la soluționarea contestației,

“(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.”

Potrivit art.94 alin.2 si 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare

“Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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;[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

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 inspekției fiscale;[...]”

Astfel, in ceea ce priveste TVA colectata suplimentar se retin urmatoarele:

Cu privire la Sucursala .X.din Raportul de inspectie fiscala nr..**X./21.X.2004** a fost preluata suma de **.X. lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2001 – .X. 2004, intrucat *“facturile emise intr-o luna nu au fost evidentiate la data la care se refera”*.

Cu privire la **Sucursala .X.** din Procesul verbal nr..**X./31.X.2005** incheiat la aceasta sucursală pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 s-au preluat in decizia de impunere incheiată la nivel central diferentele de taxa pe valoarea adaugata colectata

stabilite suplimentar in suma de **.X. lei pe anul 2002 si in suma de .X. lei pe anul 2003** reprezentand lucrari nerefacturate.

Cu privire la suma de **.X. lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar pe anul 2002 societatea depune la dosarul cauzei urmatoarele documente:

- factura nr.9343318/**27.X.2002** emisa de Sucursala .X. .X. .X. catre SC .X. SA - TVA in suma de **.X. lei** privind refacturarea lucrarilor reprezentand hidroizolatii hale din factura nr.3599255/**20.X.2002** - TVA in suma de **.X. lei** emisa de SC .X. SA catre Sucursala .X. .X. .X.;

- factura nr.4887102/**30.X.2002** emisa de Sucursala .X. .X. .X. catre SC .X. SA - TVA in suma de **.X. lei**, reprezentand refacturarea lucrarilor reprezentand reparatii vestiare .X. conform facturii nr.2195182/**23.X.2002** emisa de SC .X. SA catre Sucursala .X. .X. .X.;

- factura nr.4976659/**25.X.2007** emisa de Sucursala .X. .X. .X. catre SC .X. SA - TVA in suma de **.X. lei**, reprezentand refacturarea lucrarilor constand in executie conducta aer cald conform facturii nr.191572/**10.X.2002** emisa de SC .X. SRL catre Sucursala .X. .X. .X..

Cu privire la facturile prezentate de societate in sustinerea cauzei se retine faptul ca pe fiecare factura emisa de sucursala catre beneficiarul lucrarilor refacturate se specifica natura serviciilor refacturate, numarul si data facturii cu care au fost initial facturate de prestator.

Referitor la aceste documente justificative prezentate de contestatoare reprezentând refacturarea unor prestări de servicii urmeaza a se verifica daca au fost inregistrate in evidenta contabila, in registrele privind taxa pe valoarea adaugata colectata si in deconturile de TVA din perioada in care au fost emise, perioada ce a fost supusa inspectiei fiscale, si in functie de cele constatate a se recalcula taxa pe valoarea adaugata de plata si accesoriile aferente, respectiv pentru situatia in care se va stabili ca serviciile in cauza refacturate ulterior de sucursala au fost inregistrate in evidenta contabila si in deconturile de TVA, se vor calcula in sarcina contestatoarei doar accesorii aferente pe perioada de la data faptului generator si exigibilitatii TVA, respectiv de la data de la care avea obligatia sa refactureze si sa colecteze TVA pana la data refacturarii si colectarii TVA aferenta serviciilor respective.

De la Sucursala .X. .X. .X. din Procesul verbal nr..**X./25.X.2005** incheiat la aceasta sucursala pe perioada 01.X.2001 – 30.X.2004 s-au preluat in decizia de impunere incheiata la nivel central diferentele de taxa pe valoarea adaugata colectata stabilite suplimentar in suma de **.X. lei**, anexa nr.4 la procesul

verbal, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative pentru operatiunile scutite de TVA potrivit prevederilor pct.9.9 din HG nr.401/2000, art.3 lit.c din HG nr.598/2002 si prevederile OMFP nr.1846/2003, fara a se specifica in ce au constat aceste operatiuni .

Societatea depune in sustinerea cauzei documente suplimentare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni, documente neanalizate si neavute in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea acestui debit intrucat au fost depuse de societate ulterior finalizarii si incheierii procesului verbal mai sus mentionat incheiat la aceasta sucursala.

Cu privire la debitul in suma de **.X. lei** reprezentand diferenta TVA colectata suplimentar la **Sucursala .X.** aferenta soldurilor din clasa 8 societatea mentioneaza faptul ca pentru sumele inregistrate in aceste conturi nu exista documente fiscale intocmite ci numai niste situatii centralizatoare si ca aceste solduri s-au stins prin clarificarea lor, drept pentru care considera ca in acest caz datoreaza doar accesorii, mentionand ca organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile si au colectat TVA chiar si pentru convolutele anulate.

De asemenea, referitor la acest debit se retine ca suma mentionata cu acest titlu, TVA colectata aferenta convolutelor, din anexa nr.2.5.4 la RIF incheiat la .X. este de **.X. lei** iar cea preluata in RIF incheiat la centrala este in suma de **.X. lei**, aspect ce urmeaza a fi clarificat de organele de inspectie fiscala.

Cu privire la sumele inregistrate in contul 472 *“Venituri inregistrate in avans”* pentru care s-au stabilit TVA colectata, societatea arata ca acestea reprezinta numai majorari de intarziere care nu sunt purtatoare de TVA.

Potrivit art.14, alin.b) si alin.c) din OUG nr.17 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoarea pana la data de 31.X.2002 , se prevede ca:

“ Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:

b) penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contr.X.e;

c) dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate sau la termene de peste 90 de zile, operațiuni de leasing;”

Aceste prevederi legale au fost mentinute si prin Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 01.X.2002 – 31.X.2003, unde la art.18 alin.3) se prevede ca:

“(3) Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:[...]

b) penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contr.X.e;

c) dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate, operațiuni de leasing;

Având în vedere cele reținute pentru aceste capete de cerere urmează a se face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală și a se desființa decizia de impunere nr..X/2008 pentru TVA în suma de **.X. lei, .X. lei și .X. lei** pentru a se analiza veridicitatea și realitatea acestor documente depuse de contestatoare în susținerea cauzei și a se aplica corespunzător prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

Cu privire la **suma de .X. lei** privind Sucursala .X.reprezentând TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală pe perioada 2001 – .X. 2004, societatea invocă faptul că această sumă a fost refacturată în luna .X. 2004.

Cu privire la suma de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar pe anul 2003 la Sucursala .X. pentru prestații facturate cu întârziere fiind încălcate prevederile art.4 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se reține că societatea depune la dosarul contestației factura nr.4976658/**25.X.2007** reprezentând refacturarea lucrărilor din factura nr.4651872/**27.X.2003**.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei și .X. lei** se reține faptul că perioada supusă inspecției fiscale ce a făcut obiectul Raportului de inspecție fiscală nr..X/2008 a fost 01.X.2001 – 30.X.2004, iar societatea invocă și depune la dosarul cauzei documente întocmite după această perioadă, dar în măsura în care se confirmă că reale susținerile contestatoarei cu privire la refacturarea și colectarea acestor sume în perioada următoare, societatea datorează doar accesorii aferente pe perioada supusă inspecției fiscale și până la data înregistrării lor în evidența contabilă, jurnale de TVA și deconturile de TVA, inclusiv pe perioada verificată.

Prin urmare se va desființa Decizia de impunere nr..X/25.X.2008 și pentru TVA în suma de **.X. lei și .X. lei**.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă contestația poate beneficia de deducerea TVA pentru facturile de aprovizionare cu TVA mai mare 20.000.000 lei ROL și 50.000.000 lei ROL pentru care la data controlului societatea nu detinea copii ale

instiintarilor de platitor de TVA emise pe numele furnizorilor respectivi, dar ulterior depune o parte din acestea in anexa la contestatia formulata.

Perioada verificata 01.X.2001-30.X.2004.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat si stabilit suplimentar TVA nedeductibila in suma de .X. lei pe considerentul ca pentru facturile de aprovizionare primite de Sucursala .X.cu TVA mai mare de **20.000.000 lei** ROL, respectiv **50.000.000 lei** ROL sucursala nu detinea copii ale instiintarilor de platitor de TVA pentru furnizorii care au emis facturile respective, potrivit prevederilor art.25, lit.B, pct.a) din OUG nr.17/2000, respectiv art.29, lit.B, pct.b) din Legea nr.345/2002.

Societatea contesta suma de .X. lei si prezinta in copie instiintarile de platitor de TVA pentru SC .X. .X. SRL si SC .X. SRL, TVA in suma de .X. lei, - X lei, 2X lei si X lei, iar pentru SC .X. .X. SRL depune o copie a contractului incheiat cu aceasta societate in care se specifica faptul ca este inregistrata ca platitoare de TVA, avand codul de inregistrare nr.RX, acelasi cod fiscal cu cel mentionat pe factura nr.3696026/07.X.2002 - TVA aferenta in suma de X lei, factura pe care o anexeaza de asemenea la dosarul contestatiei.

In drept, potrivit art.25 pct.B lit.b din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31.X.2002, se precizeaza:”***contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului.***”

La art.29 lit.B alin.a) si alin.b) din Legea nr.345/2002 in vigoare pe perioada 01.X.2002 – 31.X.2003, se prevede ca :

b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente

legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;”

Potrivit prevederilor legale mentionate se retine faptul ca pe perioada verificata contestatoarea in calitate de persoana impozabila plătitoare de taxă pe valoarea adăugată era obligata să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei si respectiv 50 milioane lei era obligata să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului emitent al facturilor respective, lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în aceste cazuri, determinand pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta.

In ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de **X lei** aferenta facturii fiscale emise de **SC .X. .X. SRL**, se retine ca in sustinerea cauzei societatea depune la dosarul contestatiei copia contractului incheiat cu aceasta societate si copia facturii fiscale nr.3696026/07.X.2002 pe care la rubrica “Furnizor” este completata **SC .X. .X. SRL**, avand sediul in .X., inregistrata la Oficiul National al Registrului Comertului sub nr.J40/10307/2000, cod de inregistrare fiscala nr..X.. Din verificarea efectuata pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, se retine ca aceasta societate figureaza cu aceleasi date de identificare, la data luarii in evidenta ca platitoare de TVA fiind specificata data de 01.X.2000, acest cod de inregistrare fiscala fiind valabil si pe anul 2002, an in care a avut loc tranzactia comerciala intre societatea contestatoare si SC .X. .X. SRL si pentru care a fost dedusa TVA in suma de X lei.

De asemenea, din verificarea efectuata pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu privire la datele de identificare a SC .X. .X. SRL si SC .X. SRL de la care s-a aprovizionat contestatoarea in perioada verificata si pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**, pe considerentul ca societatea contestatoare nu a prezentat copia certificatului de inregistrare fiscala pentru acesti furnizori, se retine ca aceste societati figureaza inregistrate ca platitoare de TVA conform certificatelor anexate in copie de contestatoare la dosarul contestatiei.

Avand in vedere faptul ca potrivit art.213 alin.(4) din OG nr.92/20003 contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei, iar societatea contestatoare prezinta la dosarul contestatiei copii ale unor documente care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru **SC .X. .X. SRL si SC .X. SRL** care au emis in perioada verificata facturi catre SC .X. .X. SA – Sucursala .X.cu o valoare mai mare de 20 milioane lei, respectiv 50 milioane lei pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere si avand in vedere si cele retinut cu privire la **SC .X. .X. SRL**, urmeaza a se admite contestatia pentru diferenta de TVA contestata in suma de **.X. lei** si in suma de **X lei**.

4.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si .X. lei pe anul 2002 si in suma de .X. lei pe anul 2003 cauza supusa solutionarii este sa se stabileasca daca contestatoarea datoreaza TVA pentru reducerile tarifare acordate unor societati comerciale in baza unor contracte incheiate cu acestea si in baza unor hotarari judecatoresti.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X/2008 incheiat la centrala, au fost preluate din Procesul verbal nr..X./2005 incheiat la Sucursala .X. **TVA** stabilita ca nedeductibila in suma de **.X. lei si .X. lei pe anul 2002 si in suma de .X. lei pe anul 2003**, in baza art.18 din OUG nr.17/2000 si art.22(5) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit constatarilor din Procesul verbal nr..X./2005, intre Sucursala .X. in calitate de .X.ator si SC .X. XX SRL in calitate de beneficiar al transportului de .X. a fost incheiat contractul nr.1.1.b/46/2002 prin care se prevedea acordarea de reduceri tarifare la expeditiile de marfuri. Reducerea tarifara acordata nu a fost prevazuta distinct in documentele de vanzare, respectiv facturi fiscale emise de catre sucursala in calitate de prestator ci in facturi emise de catre SC .X. XX SRL in calitate de beneficiar al transportului de .X., reprezentand contravaloarea reducerilor tarifare de 8% conform contractului de plata centralizata.

In acelasi mod a procedat Sucursala .X. si in anul 2003 in ceea ce priveste reducerile comerciale acordate clientilor sai SC .X. XX SRL, SC .X. SRL, SC GR X SRL, SC X DE .X. .X. XL .X. , facturile emise de ultimi trei clienti fiind intocmite in urma unor hotarari judecatoresti, deoarece sucursala initial nu le-a acordat aceasta reducere tarifara.

Pe considerentul ca aferent facturilor emise de clientii mai sus mentionati catre sucursala, acestia nu au prestat nici un serviciu si nu au livrat nici un bun care sa justifice deducerea TVA, organele

de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta taxa aferenta in fapt reducerilor comerciale este datorata bugetului de stat.

Societatea contesta aceste diferente de TVA stabilite suplimentar la Sucursala .X. si depune documente justificative, de la pag.267- la pag.400 privind debitele stabilite la aceasta sucursala constand in facturi fiscale, contracte, note de conciliere si sentinte civile prin care instantele de judecata obliga .X. .X. .X. SA la plata reducerilor comerciale stabilite prin contracte si actele aditionale la acestea, inclusiv a TVA aferenta.

In drept, la art.14 alin.a) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31.X.2002 , se prevede ca:

“Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:

a) *rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate;*

La art.18 alin.(3) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 01.X.2002 – 31.X.2003, se prevede ca:

“(3) Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:

a) **rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate;**

b) **penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contr.X.e;**

c) **dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate, operațiuni de leasing;**

(4) Baza de impozitare se reduce corespunzător:

[...]

b) **în situația în care reducerile de preț prevăzute la alin. (3) lit. a) sunt acordate conform contractelor încheiate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”**

Potrivir art. 54 din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată,

“Pentru a putea fi excluse din baza de impozitare, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, prevăzute la art. 18 alin. (3) lit. a) din lege, trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- a) să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;
- b) să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;
- c) să fie reflectate în facturi fiscale sau în alte documente legale”

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca societatea prin Sucursala .X. a acordat diverse reduceri tarifare unor societati comerciale in baza contractelor incheiate cu acestea. Reducerile tarifare au fost acordate dupa prestarea si facturarea serviciilor pentru care s-au acordat, fara a se respecta regula generala de evidentiere a lor in mod distinct in facturile emise de prestator sau a se emite facturi cu sumele respective in rosu ci au fost reflectate in facturile fiscale emise de beneficiarii acestora.

In sustinerea cauzei societatea depune la dosarul cauzei un numar de 30 facturi fiscale emise in perioada 2002-2003 de SC .X. XX SRL catre .X. .X. .X. SA- Sucursala .X. reprezentand c/val reducere tarifara conform contractelor de plata centralizata nr.1.1.b./46/2002 si nr.B.1.3/19/2003, factura nr.5499297/27.X.2003 emisa de Compania de .X. .X. Regional SRL catre .X. .X. .X. SA - Sucursala .X.. Din analiza documentelor prezentate de contestatoare se retine faptul ca Societatea Nationala de .X. .X. .X. – .X. .X. SA – Sucursala .X. .X. SA .X. a acordat in perioada 2001 - 2003, unor societati comerciale precum SC X de .X. .X. Regional .X. SRL SC .X. XX SRL, SC .X. Com SRL si SC GR .X. SA reduceri tarifare in functie de diverse criterii.

Conform Contractului nr.1.1.b/46/2002 incheiat cu SC .X. XX SRL, Contract nr.1.1.b/61/2002 incheiat cu SC Compania de .X. .X. Regional SRL, Contractul nr.1/.X. /2001 incheiat cu SC .X. Com SRL .X., Contract nr.1.1 a/282/2002 si Contract nr.1.1 a/282/2002 incheiat cu SC GR .X. SA .X., actele aditionale la aceste contracte si procesele verbale de conciliere anexate in copie la dosarul contestatiei se retine ca aceste reduceri au fost prevazute la expeditiile de marfuri derulate in trafic local si in traficul de export import prin porturile maritime si fluviale efectuate cu scrisori de trasura in trafic local si au fost refacturate de beneficiari ulterior prestarii serviciilor in baza contractelor mentionate si a actelor aditionale la acestea sau ca urmare a unor hotarari judecatoresti definitive – Hotararea nr.1343/.X. 2002 privind SC .X. COM SRL.

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus nu se cuprind in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților în vederea stimulării vânzărilor,

în condițiile prevăzute în contractele încheiate precum și penalizările și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contr.X.e.

Problema care se pune în speță este dacă facturile în cauză reprezintă reduceri de pret conform contractelor încheiate acordate de contestatoarele beneficiarilor de servicii și pentru care aceasta a colectat în mod eronat TVA .

Având în vedere cele reținute precum și documentele anexate de contestatoare la dosarul cauzei urmează a se face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a se desființa decizia de impunere nr..X/2008 pentru TVA în suma de .X. lei și de .X. lei pe anul 2002 și în suma de .X. lei pe anul 2003, pentru a se analiza, verifica și aplica corect prevederile legale menționate la situația de fapt, respectiv dacă societatea a diminuat corect baza de impozitare cu TVA aferentă reducerilor de pret acordate conform contractelor încheiate, pe perioada verificată.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă stabilită suplimentar la Sucursala .X. în suma de .X. lei/2001, în suma de .X. lei/2002 și în suma de .X. lei/2003, stabilită suplimentar la Sucursala .X. în suma de .X. lei pe anul 2002 și în suma de .X. lei pe anul 2003 și stabilită suplimentar la Sucursala .X. .X. în suma de .X. lei și în suma de .X. lei pe anul 2003, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate deduce TVA aferentă unor facturi fiscale ce nu au completate toate datele prevăzute de formular, respectiv date privind beneficiarul acestor aprovizionări sau prezintă date eronate privind beneficiarul aprovizionărilor respective.

In fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție pe care nu era completă adresa beneficiarului pe considerentul că nu au fost respectate prevederile cap.X pct.X.6 din HG nr.401/2000, prevederile HG nr.831/1997 și prevederile art.29 lit.B alin.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv pentru motivul că facturile în cauză nu sunt corect întocmite.

Cu privire la aceste debite stabilite suplimentar societatea prezintă în susținerea cauzei copii ale facturilor în cauză, Note de recepție și constatare de diferențe, contracte de prestări servicii, deize de lucrări, susținând faptul că serviciile au fost prestate, marfurile au fost efectiv aprovizionate, au intrat în gestiunea

societatii iar serviciile/marfurile achizitionate in baza facturilor respective au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, societatea mentionand ca aceste facturi de aprovizionare sunt incomplet intocmite la rubrica cumparator, in speta .X. .X..

În drept, art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, în vigoare pe perioada 01.X.2001-31.X.2002, prevede:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art. 25 pct.B lit.b) din același act normativ care precizează:

“ b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;”

și cu cele ale pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, prin care se defineste documentul justificativ , astfel:

“Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operatiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobîndind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, urmatoarele elemente principale:

a) denumirea documentelor;

b) denumirea si sediul unitatii patrimoniale care întocmeste documentul;

- c) **numarul si data întocmirii documentului;**
- d) **mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale (când este cazul);**
- e) **continutul operatiunii patrimoniale si, când este cazul, si temeiul legal al efectuării ei;**
- f) **datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;**
- g) **numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, dup caz;**
- h) **alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.**

Înscrierea datelor în documentele justificative si în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automat, astfel încât acestea sa fie lizibile, nefiind admise stersaturi, razaturi, modificari sau alte asemenea procedee, precum si lasarea de spatii libere între operatiunile înscrise în acestea.”

La pct.X.6 lit.g) din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 privind Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000, se precizează:

“10.6. Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

“g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța de urgență și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora;”

Începând cu data de 01.X.2002, data intrării în vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în spetă sunt incidente prevederile art.29 lit.B pct.b), care precizează:

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:[...]

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

“a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe

valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

b) Persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului.[...].”

Potrivit acestor prevederi legale cumparatorul avea obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu si de a verifica intocmirea corecta a acestora.

Avand in vedere aceste dispozitii legale se retine faptul ca pentru perioada 01.X.2000-31.X.2002 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata se exercita in baza facturilor fiscale completate in mod obligatoriu cu datele prevazute la pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin HG nr. 704 din 22 decembrie 1993 , iar incepand cu data de 01.X.2002 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata se exercita in mod obligatoriu de pe facturi completate cu datele prevazute la art.29 lit.B pct.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale de Politici si Legislatie din cadrul Ministerului Finantelor Publice (.X.a Directie de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice), care prin adresa nr.X/24.X.2004, anexata la dosarul cauzei, precizeaza :

« Art.25 B lit.b) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede ca platitorii de taxa pe valoarea adaugata sunt obligati sa solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si sa verifice intocmirea corecta a acestora,[...] ».

De asemenea, prin adresa nr.X/06.X.2007, anexata la dosarul cauzei, Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precizeaza :

« [...]exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se putea efectua dupa verificarea intocmirii corecte si complete a facturii, iar in ceea ce priveste inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a

furnizorilor sau prestatorilor, pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 20 milioane, aceasta se verifica cu copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor a furnizorului sau prestatorului. »

Inregistrarea in evidenta contabila a unor facturi care nu contin toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu conform prevederilor legii mentionate, duce la sanctionarea societatii cu pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor respective conform prevederilor punctului 10.6 lit.g din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

“Nu poate fi dedusa potrivit legii, taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la :bunuri si servicii achizitionate pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile prevazute la art.25 lit.B din Ordonanta de Urgenta si de Hotararea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.”

si conform prevederilor art.29 lit.B pct.b din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza:

“Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente”.

Din analiza facturilor fiscale in baza carora s-au stabilit aceste obligatii fiscale contestate se retine faptul ca facturile nr.X/06.X.2001, nr.X/12.X.2001 si nr.X/14.X.2001 reprezentand achizitie copiator emise de SC X SRL, nr.X/25.X.2001 reprezentand achizitie cutie viteze, emisa de SC X SRL, factura nr.X/29.X.2002 reprezentand achizitie rechizite, emisa de SC X COM SRL, factura nr.X/26.X.2002 emisa de SC X X SRL reprezentand achizitie materiale au datele incomplete la rubrica beneficiar, in speta .X. .X. Sucursala .X., facturi pentru care societatea prezinta in sustinerea cauzei **Note de receptie si constatare de diferente** sustinand faptul ca marfurile aprovizionate au intrat in gestiunea societatii fiind utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Cu privire la factura nr.X/13.X.2002 emisa de SC X SRL reprezentand reparatii societatea depune deviz de lucrari nr.4/13.X.2002, cu privire la factura nr.X/29.X.2002 reprezentand lucrari constructii conform deviz, societatea depune situatia lucrarilor executate, proces verbal receptie, contract nr.X/2002. Cu privire la aceste facturi fiscale se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere a TVA pe considerentul ca facturile in cauza nu au completate datele de identificare ale beneficiarului, respectiv adresa, CUI, cont bancar, precum si date privind expeditia.

Cu privire la factura nr.X/24.X.2002 emisa de SC X SRL reprezentand contravaloare lucrari, situatie utilaje care necesita montaj, contract nr.334/X/2002, cu privire la factura nr.X/21.X.2003 emisa de SC X SRL societatea depune in sustinerea contestatiei contract nr.631/2002, deviz cu lucrarile executate si materialele utilizate. Cu privire la aceste facturi se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat ca deductibila TVA aferenta pentru aceleasi considerente, respectiv facturile nu au completate datele de identificare ale beneficiarului, respectiv ale Sucursalei .X..

Cu privire la facturile nr.X/15.X.2003 si nr.X/23.X.2003 emisa de SC X SA .X. reprezentand productie C+M X 2003 si instalatii, societatea prezinta centralizatorul lucrarilor executate si contractul nr.10/X 2000, procese verbale receptie lucrari, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit aferent acestor facturi TVA nedeductibila fiscala pe considerentul ca pe factura nu s-a specificat contractul/comanda in baza caruia s-a efectuat prestarea iar datele sunt incomplete la rubrica beneficiar, in speta .X. .X. Sucursala .X..

Cu privire la facturile pe care la rubrica Cumparator figureaza completata .X. .X. SA - Sucursala .X. organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA pe considerentul ca acestea nu au completata rubrica privind data (ziua, luna, anul) prevazuta de formularul de factura fiscala sau nu au completate toate datele prevazute de formular la rubrica "Cumparator". Exemplu: facturile fiscale nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.23.X.84, nr.X nr.X, etc.

Cu privire la TVA in suma de .X. lei stabilita ca nedeductibila aferenta unor facturi de aprovizionare inregistrate de .X. .X. SA – Sucursala .X. .X. .X.se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA inscrisa pe acestea intrucat aveau completate un cod fiscal eronat.

Referitor la suma de .X. lei se retine faptul ca organele de inspectie fiscala care au efectuat verificarea la Sucursala .X. .X. .X. nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta facturii de

aprovizionare nr.X/21.X.2001 pe considerentul ca pe aceasta factura contabilizata si inregistrata de aceasta sucursala figura completata la rubrica Cuparator - BAD .X. .

Avand in vedere prevederile legale in vigoare pe perioada verificata care stipuleaza ca pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor contribuabilii sunt obligati sa justifice suma taxei deduse prin documente intocmite conform legii si completate in mod corespunzator cu toate datele prevazute de formular si deficientele constatate de organele de inspectie fiscala cu privire la intocmirea si completarea acestor documente se retine faptul ca .X. .X. .X. SA nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei/2001, in suma de .X. lei/2002 si in suma de .X. lei/2003 stabilita suplimentar la Sucursala .X., in suma de .X. lei pe anul 2002 și în suma de .X. lei pe anul 2003 stabilita suplimentar la Sucursala .X. și in suma de .X. lei/2001 si de .X. lei pe anul 2003 stabilită suplimentar la Sucursala .X. .X.** inscrise in facturile mentionate mai sus, intrucat acestea nu indeplinesc conditiile prevazute la art.19 si art.25 pct. B lit.b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si art.29 lit B din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Se retine ca in ceea ce priveste posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si a diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete sau eronate, s-a pronuntat Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, prin Decizia nr.V din 15.X.2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.732/30.X.2007.

Astfel, Inalta Curte de Casatie si Justitie a retinut prevederile art. 24 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 1 .X. 2002, care precizeaza că "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei", menționându-se în continuarea acelu.X. alineat, prin reglementările de la lit. a) - e), documentele necesare pentru fiecare caz de deducere prezentat." si prevederile art. 29 din aceeași lege care instituie obligații pentru "persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite de drept de deducere", specificându-se, la lit. a) și b) de la punctul B, modul cum ele trebuie să consemneze "livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu" anumite date, precum și că "persoanele plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și

să verifice întocmirea corectă a acestora", cu sancțiunea pierderii "dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente", dacă nu au fost respectate cerințele de înregistrare în contabilitate "în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv".

Ca urmare, potrivit acestor reglementări lipsite de echivoc, instanța supremă a statuat ca ***"taxa pe valoarea adăugată nu se poate deduce și nici nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată."***

De asemenea, Înalta Curte de Casație și Justiție a concluzionat ca ***"în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.4 lit.f și ale art.145 alin.8 lit.a și b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și în art.6(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe."***

Chiar dacă Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție este incidentă unei perioade ulterioare celei supuse verificării, fiind data în aplicarea corectă a dispozițiilor art.20 alin.4 lit.f și art.145 alin.8 lit. a și lit.b din Legea nr.571/2003, pentru identitate de retineri și fiind data și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 invocat în soluționarea spetei se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

6.Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei *Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr.X/03X.2002 privind aprovizionarea Sucursalei .X. cu motorină din rezerva ministerului de resort în condițiile în care această factura prezintă stersături la rubrica furnizori iar persoana juridică furnizoare completată pe această factura respectiv MLPTL – Serviciul Probleme Speciale nu figurează ca persoana impozabilă înregistrată ca plătitoare de axă pe valoarea adăugată.*

In fapt, in baza facturii fiscale nr.X/03.X.2002 .X. .X. SA – Sucursala .X. a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei pentru aprovizionarea cu motorina scoasa din rezerva de mobilizare a Ministerului Transporturilor, Constructiilor si Turismului.

Prin raportul de inspectie fiscala nr..X/2008 incheiat la nivel central si decizia de impunere nr. .X/2008 contestata s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de .X. lei pe considerentul ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr.X/03.X.2002 privind aprovizionarea cu motorina intrucat nu au fost respectate prevederile art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991 si art.6 din HG nr.831/1997 in sensul ca factura a fost emisa de MLPTL Serviciul Probleme Speciale avand codul fiscal 13633330. Factura in cauza avea inscriptionat la rubrica furnizor datele de identificare ale CNCF .X. SA , CUI X acest cod fiind taiat si inlocuit cu codul fiscal nr.X .

În drept, potrivit art. 24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată,

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

*a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu **facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;**”*

Potrivit art. 62 din Hotărârea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata,

(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997[...]”

La art.29 lit.B pct.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede:

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:[...]

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

“a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

b) Persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. **Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente”**

La art.1 din HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora se prevede ca:

“ (2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.[...]

(6) Necesarul de formulare tipizate cu regim special se stabilește anual de către fiecare persoană prevăzută la alin. (2), care va transmite comenzi ferme direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat, județene și a municipiului București, respectiv administrațiilor financiare ale sectoarelor municipiului București.

Formularele tipizate cu regim special prevăzute în anexa nr. 1A se distribuie utilizatorilor, contra cost, prin unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor sau prin unități agreeate de acestea, cu

care se vor încheia contracte de distribuire conform prevederilor ordinului ministrului finanțelor.

La art. 6 din același act normativ se prevede ca:

“Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.

La art.31 alin. (1) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu privire la corectarea facturilor se prevad următoarele:

“Corectarea taxei pe valoarea adăugată determinate în mod eronat, înscrisă în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea erorilor se efectuează prin emiterea unui nou document cu valorile înscrise cu semnul minus, în care se va menționa numărul documentului corectat și concomitent se emite un nou document corect. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar pentru luna în care a avut loc corectarea.”

Potrivit acestor prevederi legale se retine faptul ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adăugata de pe formulare tipizate completate necorespunzator, cu stersaturi, aparținând altor persoane decat cea care figureaza completata la rubrica furnizor cu atat mai mult cu cat persoana juridica emitenta nu este inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adăugata.

Astfel, se retine ca in cazul in speta contestatoarea a dedus in anul 2002 taxa pe valoarea adăugata in suma de **.X. lei** aferenta aprovizionarii Sucursalei .X. cu motorina din rezerva de stat a ministerului. Pentru evidentierea acestei operatiuni s-a utilizat factura fiscală nr.X/03.X.2002 ce avea inscriptionata la rubrica furnizor denumirea persoanei juridice - CNCF .X. SA, numarul J/X/X/19987 de inmatriculare in Registrul comertului si CUI X. Pe aceasta factura s-a completat la rubrica furnizor MLPTL – Serviciul probleme speciale, s-a taiat codul fiscal inscriptionat si s-a in scris alaturat codul fiscal nr.X

Se retine faptul ca utilizarea de catre un furnizor a unor formulare tipizate cu regim special apartinand altei persoane juridice nu este permisa de actele normative in vigoare.

Mai mult decat atat, din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala, se retine ca MLPTL – Serviciul Probleme Speciale nu figureaza inregistrat ca persoana juridica platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Faptul ca factura fiscala nr.X/03.X.2002 este semnata si parafata cu stampila Ministerului Lucrarilor Publice, Transporturilor si Locuintei - Secretar general nu presupune si nu da dreptul cumparatorului sa deduca in mod automat taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii daca nu sunt respectate si celelalte conditii privind deductibilitatea acesteia, respectiv aceasta sa reprezinte un document legal aprobat, procurat, completat si sa fie emisa pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale mentionate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta facturii fiscale nr.X/03.X.2002 privind eliberearea de motorina din rezerva de stat a ministerului de resort in favoarea .X. .X. SA – Sucursala .X..

7. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prorata aferenta anilor 2001-2003 in conditiile in care pentru o parte din sumele avute in vedere de organele de inspectie fiscala la calculul proratai societatea motiveaza ca sunt eronate, respectiv la calculul pro-ratei organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat ca venituri sume preluate de la Sucursala .X.in conditiile in care acestea au fost inregistrate ulterior pe venituri, alte venituri au fost luate in calcul de doua ori si prezinta argumente si documente in acest sens, alte sume au fost considerate de organele de inspectie fiscală drept taxa pe valoarea adaugată scutita fara drept de deducere in conditiile in care reprezinta in cea mai mare parte penalități comerciale, etc iar pentru o parte din sumele stabilite ca nedeductibile de organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere contestata, potrivit retinerilor din prezenta decizie, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere pentru a fi analizate operatiunile pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

In fapt, prin decizia de impunere contestata organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contesatatoarei o diferenta suplimentara de TVA in suma de **X lei** ca urmare a recalcularii proratai in perioada 2001 – 2003, astfel:

- TVA deductibila societate - X lei
 - TVA deductibila control inaintea aplicarii pro-ratei - X lei
 - TVA deductibila control dupa aplicarea pro-ratei - X lei
- DIFERENTA TVA SUPLIMENTARA - X lei.**

Intrucat s-a constatat ca in perioada verificata societatea a realizat si operatiuni scutite fara drept de deducere, organele de inspectie fiscala au calculat prorata aferenta anilor 2001 - 2003 si au stabilit o prorata de 0, 98%, pentru anul 2001, de 0, 99 %, pe anul 2002 si de 0,99 % pe anul 2003, conform punctului 10.16 din HG 401/2000 si art. 61 alin. 2 lit c, alin. 4, alin. 5, alin. 6 din HG 598/2002.

La calculul proratai, aportul de bunuri la capitalul social al societatilor comerciale evidentiat de societate in contabilitate in contul 261 „Actiuni detinute la entitatile afiliate a fost considerat de organele de inspectie fiscala ca operatiune scutita fara drept de deducere in conformitate cu art. 6 A lit. k) alin. 8 coroborat cu art. 5 lit. c) din OUG nr. 17/2000 si art.8 lit.c din Legea nr.345/2002.

In sustinerea cauzei societatea motiveaza ca o parte din sumele avute in vedere de organele de inspectie fiscala la calculul proratai sunt eronate, respectiv veniturile in suma de .X. lei/2001 si in suma de .X. lei/2002 preluate eronat din RIF incheiat la Sucursala .X.in conditiile in care acestea au fost inregistrate ulterior datei la care au fost prestate si prin urmare nu reprezinta venituri suplimentare asa cum au fost stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscală, suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002 si suma de .X. lei/2003 considerate de organele de inspectie fiscala drept taxa pe valoarea adaugata scutita fara drept de deducere in conditiile in care reprezinta in cea mai mare parte penalitati comerciale, precum si taxa pe valoarea adaugata considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind scutita fara drept de deducere aferenta aportului in natura la capitalul social preluat la infiintare pentru care nu a dedus niciodata TVA aferenta iar cu privire la suma de .X. lei reprezentand venituri impozabile pe total an 2002 societatea sustine ca a fost luata in calcul de doua ori.

În drept, potrivit pct.X.16 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 :

10.16. În situația în care un contribuabil înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată realizează atât operațiuni cu

drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente aprovizionărilor, dreptul de deducere se determină potrivit art. 20 din ordonanța de urgență, în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.

Gradul de participare a bunurilor și a serviciilor la realizarea operațiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro rata rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate, indiferent de sursa de finanțare. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă se determină prin aplicarea pro rata astfel obținută asupra sumei taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor cumpărate în vederea revânzării ca atare nu se supune recalculării prevăzute la alineatul precedent, în acest caz aplicându-se criteriile specifice de exercitare a dreptului de deducere. Acestea vor fi evidențiate separat într-un registru pentru cumpărări și se vor prelua în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rubrica "Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere". Taxa respectivă se deduce integral, cu condiția respectării prevederilor art. 19 din ordonanța de urgență.

Pro rata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibile determinată pe bază de pro rata, se efectuează la finele anului și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie.

La cererea justificată a contribuabililor organele fiscale la care aceștia sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot aproba ca pro rata să fie determinată lunar ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate, din luna respectivă, indiferent de sursa de finanțare.

În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a pro rata. Contribuabilii cărora li s-a aprobat în cursul anului trecerea de la pro rata anuală la cea lunară au obligația recalculării taxei pe valoarea adăugată deductibile, înscrisă în deconturile întocmite pentru lunile anterioare aprobării, în funcție de pro rata lunară efectiv realizată.

" Taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, se determină pe bază de pro rata,

calculată anual ca raport între veniturile proprii și veniturile totale, inclusiv cele din subvențiile prevăzute în bugetele de venituri și cheltuieli.

Regularizarea taxei deductibile determinate potrivit alineatului precedent se efectuează la finele anului pe bază de pro rata efectiv realizată și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie.”

Potrivit art.61 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată :

« (2) Persoanele impozabile care efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere vor determina taxa pe valoarea adăugată de dedus astfel:

a) achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral. În situația în care se efectuează investiții destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, intrările aferente acestora se înregistrează în același jurnal și se deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă. Nu pot fi înregistrate în acest jurnal achizițiile de bunuri și/sau de servicii pentru care la data achiziției nu se cunoaște destinația certă pentru operațiuni cu drept de deducere. Acestea vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări aferent achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, prevăzut la lit. c). Dacă ulterior aceste bunuri/servicii au fost utilizate exclusiv pentru operațiuni care dau drept de deducere, se vor efectua regularizări pentru ca taxa aferentă să fie dedusă integral;

b) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu va fi dedusă. Aceste operațiuni se vor evidenția într-un jurnal pentru cumpărări separat;

c) achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, precum și de investiții destinate realizării acestor operațiuni se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se deduce pe bază de pro rata.

(3) Este obligatorie evidența separată a gestiunilor de bunuri, potrivit destinației prevăzute la alin. (2).

(4) Pro rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere, subvenții, alocații de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum și orice alte venituri din care este finanțată activitatea. Se exclud din calculul pro rata veniturile financiare, astfel cum sunt prevăzute în Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, dacă acestea nu provin din activitatea profesională specifică cu caracter financiar, efectuată de unități care desfășoară activități financiar-bancare. Unitățile care realizează investiții proprii finanțate din subvenții și/sau alocații de la bugetul de stat sau bugetele locale nu vor lua în calculul pro rata aceste sume. Pro rata se determină de regulă anual, astfel cum este prevăzut la alin. (5) și (6), situație în care elementele prevăzute la numitor și numărător sunt cumulate pentru întregul an fiscal, iar prin excepție aceasta poate fi determinată lunar, conform prevederilor alin. (8), în acest caz elementele prevăzute la numitor și numărător fiind cele efectiv realizate în cursul fiecărei luni.

(5) Pro rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro rata definitivă determinată pentru anul precedent sau pro rata determinată corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent. Persoanele impozabile vor comunica în scris organului fiscal teritorial la începutul anului fiscal, dar nu mai târziu de data de 25 .X., nivelul pro rata aplicat, precum și modul de determinare a acesteia. Taxa pe valoarea adăugată de dedus se determină prin aplicarea pro rata provizorie utilizată asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere. Începând cu data de 1 .X. 2002 persoanele impozabile vor păstra pro rata provizorie determinată la începutul anului 2002 și utilizată până la 31 mai 2002, până la determinarea pro rata definitivă potrivit prevederilor alin. (6).

(6) Pro rata definitivă se determină în luna decembrie în funcție de realizările efective din cursul anului, conform formulei de calcul prevăzute la alin. (4), și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată, întocmit pentru luna decembrie. Regularizarea deducerilor operate după pro rata provizorie se realizează pe baza pro rata definitivă, astfel:

I. În anul 2002:X 2002 pro rata definitivă se aplică asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse în această perioadă.

Diferența dintre suma rezultată și suma efectiv dedusă pe baza pro rata provizorie se cumulează cu suma obținută potrivit lit. b);

b) pentru lunile .X. - X 2002 pro rata definitivă se aplică asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse pentru această perioadă. Diferența dintre suma rezultată și suma efectiv dedusă pe baza pro rata provizorie se cumulează cu suma obținută potrivit lit. a) și se înscrie la rândul 10 din decont. Pentru achizițiile destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, din luna decembrie se aplică pro rata definitivă.

II. După 31 X 2002, pentru lunile .X. - X ale fiecărui an fiscal se aplică pro rata definitivă asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferentă achizițiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), rezultată din deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, depuse pentru această perioadă. Diferența dintre suma rezultată și suma dedusă pe baza pro rata provizorie se înscrie la rândul 10 din decont. Pentru achizițiile destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, din luna decembrie se aplică pro rata definitivă.

(7) În situația în care pro rata calculată potrivit alin. (4) nu asigură determinarea corectă a taxei de dedus, organele fiscale teritoriale pot aproba aplicarea de pro rata speciale, la solicitarea persoanelor impozabile în cauză, pe baza justificării prezentate. Pro rata specială poate să fie determinată pe baza altor elemente decât cele prevăzute la alin. (4), astfel încât să permită exercitarea dreptului de deducere cât mai corect posibil. Dacă aprobarea a fost acordată în timpul anului, persoanele impozabile au obligația să recalculeze taxa pe valoarea adăugată dedusă de la începutul anului pe baza pro rata specială, aprobată. Persoanele impozabile pot renunța la aplicarea pro rata specială numai la începutul unui an calendaristic și sunt obligate să anunțe organele fiscale.

(8) La cererea justificată a persoanelor impozabile organele fiscale la care acestea sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot aproba ca pro rata să fie determinată lunar, potrivit prevederilor alin. (4). În anul în care a fost acordată aprobarea persoanele impozabile au obligația să recalculeze taxa pe valoarea adăugată dedusă de la începutul anului pe baza pro rata lunară. Persoanele impozabile pot renunța la aplicarea pro rata lunară numai la începutul unui an fiscal și sunt obligate să anunțe organele fiscale. Pro ratele lunare efectiv realizate sunt definitive și nu se regularizează la sfârșitul anului.

(9) Persoanele impozabile care au aplicat până la data de 31 mai 2002 criterii specifice de deducere a taxei pe valoarea

adăugată, aprobate de organele fiscale teritoriale, vor continua aplicarea acestora și a pro rata lunară determinată potrivit alin. (4), până la sfârșitul anului 2002.”

Se retine faptul ca la calculul pro-ratei pe anii 2001-2003 organele de inspectie fiscala au avut in vedere o taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de **X lei** fata de taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate in suma de **X lei**, diferenta reprezentand TVA stabilita ca nedeductibila. Asa cum s-a retinut prin prezenta decizie pentru o parte din TVA stabilita ca nedeductibila de organele de inspectie fiscala, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere spre a fi reanalizate si verificate operatiunile pentru care nu s-a acordat drept de deducere .

Cu privire la veniturile stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala la nivel de centrala luate in calculul pro ratei pe anii 2001 si 2003 in suma totala de X lei/2001 si in suma de .X. lei/2002, anexa 87 la raportul de inspectie fiscala coroborata cu anexa 121 la raportul de inspectie fiscala, anexa cuprinzand veniturile stabilite suplimentar pe sucursale conform actelor de inspectie fiscala incheiate la acestea, societatea motiveaza ca veniturile suplimentare stabilite la nivelul Sucursalei .X.nu trebuiau avute in vedere la calculul pro ratei intrucat ele au fost inregistrate ulterior asa cum rezulta si din anexa 9 la raportul de inspectie fiscala incheiat la sucursala Constanta, pentru acestea fiind datorate doar accesorii.

De asemenea, societatea motiveaza ca suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002 si suma de .X. lei/2003 au fost in mod eronat considerate de organul de inspectie fiscala ca reprezentand TVA aferentă unor operatiuni scutite fara drept de deducere si ca aceste sume reprezinta in majoritatea cazurilor penalitati comerciale ce au fost inregistrate eronat de societate drept TVA scutita fara drept de deducere si preluata ca atare de organele de inspectie fiscala fara a mai verifica componenta acestei sume pentru care societatea prezinta in sustinerea cauzei facturi fiscale in copie in vederea justificarii celor sustinute.

Societate mai sustine ca suma de .X. lei reprezentand venituri impozabile pe total an 2002 nu este corecta intrucat au fost luate in calcul de doua ori atat aportul in natura la capitalul social al filialelor cat si veniturile stabilite suplimentar, respectiv aporturile in natura sunt inregistrate la luna decembrie conform notei de calcul a pro ratei, anexa 89 la raportul de inspectie fiscala, precum si in lunile .X. – X 2002 iar veniturile sunt inregistrate pe fiecare luna in parte precum si cumulat pe tot anul la luna decembrie 2002.

De asemenea, pentru o parte din taxa pe valoarea adaugata cu care s-a diminuat taxa pe valoarea adaugata

deductibila avuta in vedere de organele de inspectie fiscala la calculul pro-ratei, prin prezenta decizie urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata.

Pentru a se clarifica aceste aspecte si a se calcula corect pro rata pe anii 2001-2003, avand in vedere si faptul ca pentru o parte din TVA stabilita ca nedeductibila urmeaza a se desfiinta decizia de impunere se va desfiinta Decizia de impunere nr..X/25.X.2008 si pentru suma de **X lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar ca urmare a recalcularii proratai, in baza dispozitiilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: “ **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**” coroborat cu pct.X.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care stipuleaza: “**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**”.

La reverificare vor fi avute in vedere si celelalte argumente invocate de contestatoare cu privire la pro rata stabilita si aplicata de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, la reverificare vor fi analizate si vor fi verificate si sustinerile contestatoarei in ceea ce priveste suma de **.X. lei** cu privire la care societatea sustine ca reprezinta TVA aferenta facturii nr.X /21.X.2004 emisa de X SA si ca factura in cauza nu este inregistrata dublu asa cum a constatat organul de inspectie fiscala ci este defalcata pe doua pozitii in vederea localizarii costului pe cele doua nave si in ceea ce priveste suma de **.X. lei** reprezentand diferenta TVA la factura nr..X.7/28.X.2001 emisa de SC .X. SA avand valoarea totala de X lei rol din care valoare fara TVA X lei rol iar TVA aferenta fiind de X lei rol nu X lei rol cat a constatat organul de control, diferenta reprezentand o eroare de dactilografie .

8. Referitor la accesorii in suma de .X. lei si in suma de .X. lei aferente diferentei de taxa pe valoarea adaugata stabilita de organele de inspectie fiscala pentru veniturile din diferente de tarificare si contare la nivelul centralei si respectiv la nivelul sucursalelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte asupra exigibilitatii TVA aferenta acestor

diferente, denumite convolute, respectiv daca exigibilitatea aferenta acestor diferente este la data prestării serviciilor in cauza sau la data stabilirii acestor diferente ca fiind certe .

In fapt, pentru perioada 01.X.2001-30.X.2005 organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea T.V.A. colectata aferenta veniturilor din diferente de contare si tarifare, denumite convolute, la data efectuării presatiei, calculand accesorii in suma de **.X. lei** la nivelul centralei si in suma de **.X. lei** la nivelul sucursalelor, de la data efectuării prestatiei pana la data incasării si inregistrării acestor diferente in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste diferente de tarifare si contare reprezinta venituri rezultate in urma serviciilor de .X. .X. prestate de .X. .X. .X. SA catre clientii sai ce trebuie inregistrate la data prestării efective a serviciilor de .X., data la care trebuie colectata si inregistrata si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Organele de inspectie fiscala au calculat accesorii ulterior datei de 30.X.2004, respectiv perioadei verificate pana la inregistrarea convolutelor in contabilitate pe baza situatiilor intocmite pe propria raspundere a reprezentantilor legali ai societatii, sub rezerva controlului ulterior, conform anexei **nr. 62**

Societatea in calitate de operator de .X. .X. sustine ca aceste convolute sunt erori de calcul in cazul valorilor prestatiilor efectuate pe baza de tarife si in procesul de contare a sumelor incasate, acestea putand fi :

- diferente de tarifare, rezultate din calcularea gresita a tarifelor stabilite si incasate ;
- diferente de contare rezultate din :
 - inregistrarea de catre casieri in conturi si in *Concentratorul de Casa Lunar*, registrul de casa specific .X. .X. a altor sume decat cele inscrise in documentele de .X.,
 - transporturi expediate si neeliberate, inscrise in conturile de expeditii, dar lipsa din conturile de eliberare.

Societatea sustine ca diferentele in minus, de tarifare sau contare, denumite convolute, sunt stabilite ca urmare a efectuării unor controale lunare privind modul de aplicare a tarifelor si de facturare a prestatiilor privind transporturile efectuate, control efectuat de Centrul de Verificare a Veniturilor din cadrul .X. ".X. .X. S.A."

In vederea efectuării acestui control, sucursalele .X. .X. transmit la C.V.V. toate documentele de .X. emise, iar compartimentul Plati Centralizate din centralul .X. .X. si centrele comerciale de .X. ale sucursalelor transmit la C.V.V., pana cel mai tarziu la sfarsitul lunii urmatoare celei de trafic, copiile documentelor

intocmite pentru traficul local si .X. de .X.. Diferentele in minus, respectiv cele care trebuie incasate, stabilite de C.V.V., se centralizeaza in formulare specifice denumite "Convolutul de tarifare - contare" si se inregistreaza pana la solutionarea acestora in evidenta contabila in conturi din afara bilantului iar ulterior sunt lichidate pe masura clarificarii lor.

Diferentele de sume in minus, produse la calcularea sau inregistrarea tarifelor de .X. si accesorii trebuie sa fie in cel mai scurt timp incasate, sau dupa caz, facturate beneficiarilor de transporturi si urmarite la incasare. Diferentele eronat stabilite se anuleaza de emitent, la solicitarea compartimentului unde au fost inregistrate, pe baza cererii de anulare prezentate de acesta din urma.

Societatea sustine ca diferentele de tarifare si contare sunt venituri incerte la data constatarii lor si de aceea ele se inregistreaza initial in conturile din afara bilantului, iar la momentul stabilirii certe a diferentelor acestea sunt inregistrate in conturi bilantiere de venituri si TVA si ca astfel de sume nu pot deveni certe la data emiterii, ci doar **dupa tratare**, cand se stabilesc cu certitudine diferentele de tarifare si contare.

In drept, potrivit art.10 si art.12 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 2000 – 31.X.2002,

"Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor.[...]."

ART. 12

Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență."

La art. 14 si art.16 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 01.X.2002-31.X.2003, cu privire la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata se prevede ca:

"Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.[...]"

ART. 16

(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege”.

In mod similar a fost reglementata exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata si prin art. 134 alin.1-3 dil Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.X.2004 ,

“Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Potrivit prevederilor legale mentionate exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata reprezinta data la care o persoana impozabila are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, data care determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata acesteia.

Conform regulii generale exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator iar faptul generator intervine la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres prin actele normative invocate. Totusi prin derogare de la regula generală exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioara faptului generator in conditii stabilite prin normele de aplicare a actelor normativ mentionate mai sus.

Se retine ca activitatea de emitere, inregistrare si tratare a diferentelor de tarificare si contare se deruleaza in intervale de timp de 3 pana la 5 luni pana in momentul facturarii si inregistrarii diferentelor in evidentele contabile ale .X. .X. .X. SA, astfel de diferente fiind inregistrate in conturi in afara bilantului.

Intrucat diferentele constatate de serviciile din cadrul societatii sunt tratate, conform dispozitiei Directorului General al .X. .X. .X. SA nr.80/2004 publicata in Buletinul Comercial nr.29/15.X.2004, ca sume convenite pentru prestatii executate, nedecontate, ca efect al unor evaluari eronate ale tarifelor de .X. percepute pentru serviciile de .X. prestate de contestatoare catre clientii sai sau reprezinta erori de contare a acestora si trebuie recuperate de la clienti in cel mai scurt timp, se retine ca in cazul in

speta faptul generator intervine si **taxa pe valoarea adaugata este exigibila la momentul prestarii serviciilor de .X. intrucat situatii de fapt nu ii sunt aplicabile niciuna din exceptiile prevazute de lege**, astfel ca faptul generator intervine si taxa este exigibila la momentul prestarii serviciilor de .X..

In mod similar s-a pronuntat pentru cazul in speta si Directia de legislatie in domeniul TVA, conform adresei nr.X/22/X/2008 transmisa contestatoarei de Directia de reglementari contabile, anexata in copie la dosarul cauzei care precizeaza in subsidiar ca: *“in situatia descrisa, in vederea ajustarii bazei de impozitare, trebuie avute in vedere prevederile art.138 lit.a) din Codul fiscal si pct.20 alin.(1) si (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legeanr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare. Conform art.159 alin.(2) din Codul fiscal in situatiile prevazute la art.138 furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii trebuie sa emita facturi sau alte documente, cu valorile inscrise cu semnul minus, cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus , daca baza de impozitare se majoreaza , care vor fi transmise si beneficiarului, cu exceptia situatiei prevazute la art.138 lit.d) din Codul fiscal.*

Prin urmare, se retine ca societatea avea obligatia inregistrarii si achitarii taxei pe valoarea adaugata pentru veniturile suplimentare rezultate ca diferente de tarificare si contare a serviciilor de .X. de la data la care acestea au fost prestate, data de la care datoreaza accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata pana la data inregistrarii si achitarii acestui impozit la bugetul de stat asa cum au procedat organele de inspectie fiscala.

Pe cale de consecinta se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru accesoriile in suma de **.X. lei** si in suma de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita de organele de inspectie fiscala pentru veniturile din diferente de tarificare si contare la nivelul centralei si respectiv la nivelul sucursalelor, inregistrata si achitata cu intarziere bugetului de stat.

Sustinerea societatii ca pentru *“aceasta reverificare a tarifelor inscrise in scrisorile de trasura pentru zeci de mii de documente este sanctionata prin aducerea veniturilor la perioada la care se refera eroarea si calcularea accesoriilor sanctiunea fiind dubla”* in sensul ca societatea plateste pentru aceste diferente atat TVA cat si impozit pe profit nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei in conditiile in care asa cum s-a retinut mai sus societatea nu a respectat prevederile legale ce reglementeaza aceste obligatii fiscale.

9. Cu privire la suma de X lei (X lei – X lei) reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata cauza supusa solutionarii este sa se stabileasca daca acestea sunt datorate bugetului de stat in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente fiecarui debit partial stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, cu titlul de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin decizia de impunere nr..X/25.X.2008, pag.3 – pag.7, organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii in suma de X lei aferente unui debit de X lei reprezentand TVA .

Din suma totala stabilita suplimentar de X lei, societatea a contestat si a adus argumente prin contestatia formulata pentru suma de X lei si accesoriile aferente fara a preciza cuantumul acestora.

Asa cum s-a retinut prin prezenta decizie la cap.III B pentru suma de X lei reprezentand TVA si accesoriile aferente acesteia urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiată.

Pentru suma de .X. lei reprezentand TVA urmeaza a se admite contesatata iar pentru suma de X lei reprezentand TVA si accesoriile aferente acestui debit stabilit suplimentar urmeaza a se desfiinta decizia de impunere nr..X/25.X.2008 cu consecinta reanalizarii si calcularii acestor obligatii fiscale in functie de cele retinute prin prezenta decizie la cap.III.B .

Intrucat din anexele la Raportul de inspectie fiscala nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente debitului in suma de X lei reprezentand TVA pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata, cuantumul accesoriilor aferente debitului in suma de .X. lei reprezentand TVA pentru care urmeaza a se admite contestatia, cuantumul accesoriilor aferente debitului in suma de X lei reprezentand TVA pentru care urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata si nici cuantumul accesoriilor aferente TVA in suma de X lei (X – X) necontestata, se va desfiinta decizia de impunere pentru suma totala de X lei reprezentand accesorii aferente TVA, in baza art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: “ ***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***”

Prin urmare la reanalizarea debitului in suma X lei reprezentand TVA pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de

impunere contestata vor fi recalulate si se vor stabili legal accesoriile aferente acestui debit si accesoriile aferente debitului in suma de .X. lei nedatorate de societate intrucat pentru acest debit contestatia urmeaza a se admite, fata de accesoriile aferente debitului reprezentand TVA necontestata in suma de X lei accesorii care sunt datorate bugetului de stat prin necontestarea taxei pe valoarea adaugata pentru care au fost calculate si TVA in suma de X lei pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia, accesoriile aferente acestor doua debite fiind datorate bugetului de stat potrivit principiului secundarul urmeaza principalul.

REFERITOR LA TVA IN SUMA DE .X. lei si accesorii aferente in suma de .X. lei, sume stabilite prin Decizia de impunere nr..X/2008, pag.19 din decizie, contestate de societate:

10. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata aferenta taxei de utilizare/folosire a vagoanelor in trafic .X. reprezentand sume incasate de persoane juridice nerezidente – intreprinderi .X.e proprietare ale vagoanelor - de la .X. .X. SA pentru utilizarea de catre .X. .X. SA a acestor vagoane, taxa stabilita prin Regulamentul pentru folosirea reciproca a vagoanelor de .X. in trafic .X., aprobat de Uniunea .X.a a X, la care Romania este parte, respectiv daca sumele obtinute de nerezidenti pentru utilizarea de catre .X. .X. a vagoanelor proprietatea acestora reprezinta prestare de serviciu asimilata inchirierii de bunuri mobile corporale sau reprezinta un serviciu de .X...

In fapt, in perioada 01.X.2001 – 01.X.2003 .X. “.X. .X.” SA a achitat unor persoane juridice nerezidente - intreprinderi .X.e proprietare de vagoane – taxa de utilizare/folosire a vagoanelor in trafic .X., pe perioada in care vagoanele se aflau pe caile ferate romane, stabilita prin Regulamentul pentru folosirea reciproca a vagoanelor de .X. in trafic .X., aprobat de Uniunea .X.a a X X, la care Romania este parte, taxa calculata ca EURO/vagon/ora, respectiv CHF/vagon /ora/. Societatea a considerat aceasta taxa ca venit din .X. .X. obtinute de persoane juridice nerezidente si prin urmare pentru sumele platite cu acest titlu persoanelor juridice nerezidente nu a calculat, nu a evidenciat si nu a achitat in termen 7

zile de la data primirii facturii externe sau in cazul in care a efectuat plati fara factura, concomitent cu plata prestatorului extern, a taxei pe valoarea adaugata aferenta, conform prevederilor OUG nr.17/2000 taxa pe valoarea adaugata si Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.7 alin.1 lit.c) pct.1 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 01.X.2001-28.X.2003 o diferenta suplimentara de TVA aferenta veniturilor obtinute de persoane juridice nerezidente - cai ferate straine - in suma de **.X. lei**, conform anexelor nr. 96, 97, 98 la RIF, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra datoriilor .X. .X. .X. SA privind taxa de utilizare/folosire a vagoanelor in trafic .X. achitata catre celelalte cai ferate straine, inscrisa in deconturile model D la nivelul calculat in conformitate cu reglementarile legale, potrivit art.4 alin.3 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si .

In drept, potrivit art. 8 alin.4 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 01.X.2001 – 31.X.2002 supusa inspectiei fiscale,

„Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:[...]

- persoanele juridice sau fizice cu sediul sau cu domiciliul stabil în România, pentru bunurile din import închiriate, precum și pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, referitoare la: operațiuni de leasing; cesiuni și/sau concesiuni ale dreptului de autor, de brevete, de mărci de fabrică și de comerț sau alte drepturi similare; servicii de publicitate; serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, experților contabili și alte servicii similare; prelucrarea de date și furnizarea de informații; operațiuni bancare și financiare; punerea la dispoziție de personal.

În situația în care persoana care realizează operațiuni impozabile nu are sediul sau domiciliul stabil în România, este obligată să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, care se angajează să îndeplinească obligațiile ce îi revin conform prevederilor prezentei ordonanțe de urgență.”

Potrivit art.4 alin.3 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata,

“Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.

La pct.3.4 din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, locul prestării de servicii este:

“3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia

3.4. În această categorie se încadrează:

a) închirierea de bunuri mobile corporale;”

Potrivit pct. 6.2. din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

“ Nu au obligația să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România persoanele străine care realizează prestări de servicii contractate cu contribuabili cu sediul în România, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit criteriilor stabilite la pct. 3.4, precum și persoanele juridice străine care au în România subunități prin care își desfășoară activitatea, înregistrate ca plătitoare de impozite și taxe în România.

La pct.7.7. din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

*“7.7. Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. **Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern.***

7.8. În situația în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7.”

Potrivit art.7 alin.1 lit.c) pct.1 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe perioada 01.X.2002 – 01.X.2003 supusa inspecției fiscale

“(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:[...]

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul beneficiarului. În această categorie se încadrează:

1. închirierea de bunuri mobile corporale;”

Se retine ca potrivit acordurilor si conventiilor .X.e privind transportul .X. de marfuri la care Romania este parte, printre care

Conventia privind constituirea Organizatiei Interguvernamentale pentru transporturi .X.e .X.e –1980, amendata prin Protocolul de la X din 1990- in vigoare (COTIF), Apendice la Conventia .X.a de la Berna din 1970 privind transportul de marfuri pe caile ferate – in vigoare – reguli uniforme privind contractul de .X. .X. .X. de .X. (CIM), „Acordul asupra schimbului si utilizarii vagoanelor de .X. intre intreprinderile .X.e ”(RIV), emis de Uniunea .X.a a XX (UIC), prin care se reglementeaza transmiterea si utilizarea vagoanelor de .X. in trafic .X., in relatiile cu intreprinderile .X.e vestice, „Conventia privind traficul .X. .X. de marfuri”(SMGS) – similar CIM, prin care se stabilesc regulile de drept uniform in vederea derularii Transporturilor .X.e in relatia cu tarile estice, „Acordul referitor la Regulamentul folosirii vagoanelor in trafic .X.”(PPV) – similar RIV, un act de .X. .X. implica participarea mai multor operatori de .X. .X. din strainatate care conlucreaza in baza acestor tratate si conventii .X.e .

In baza acestor reglementari un .X. .X. este realizat pana la destinatie cu aceleasi vagoane (incarcate cu .X.) de catre operatori de .X. .X. succesivi, doar locomotiva schimbandu-se la intrarea pe teritoriul fiecarei tari participante aflate pe itinerariul transportului respectiv, fiecare cale ferata realizand venituri din .X. .X. .X. pe reseaua nationala folosind vagoanele cai ferate straine initiale (cu ale carei vagoane este .X.ata .X.) pentru care ii plateste taxa de utilizare.

Taxa de utilizare este datorata caii ferate proprietare de catre celelalte cai ferate participante la actul de .X. corespunzator perioadei de stationare a vagoanelor pe reseaua fiecarei cai ferate .

Vagoanele apartinand cailor ferate straine sunt evidentiata zilnic la intrare, tranzitul si iesirea lor de pe teritoriul Romaniei intr-un Borderou de vagoane, intocmit la statia de frontiera si confirmat de angajatii S.N.T. .X. .X. S.A.. Periodic, fiecare cale ferata intocmeste Recapitulatia datoriilor rezultate din folosirea vagoanelor apartinand administratiei caii ferate respective (Modelul E din Regulamentul RIV) in care sunt consemnate numarul vagoanelor, numarul de ore de folosire a vagoanelor si suma datorata.

Responsabilitatea pentru vagoanele primite si obligatiile caii ferate primitoare ce decurg din Regulamentul R.I.V. incepe din momentul semnarii borderourilor de vagoane de catre agentii partii primitoare (S.N.T.F.M. .X. .X. S.A.).

Vagoanele incarcate si goale apartinand caii ferate predatoare trebuie sa se foloseasca conform destinatiei lor directe . Nu se admite utilizarea acestor vagoane dupa descarcarea marfii pentru transporturi locale.

Vagoanele incarcate la inapoiere spre calea ferata proprietara pot circula prin orice statie de frontiera, in schimb cele in stare goala la inapoierea lor la calea ferata proprietara , trebuie sa circule prin aceleasi statii de frontiera prin care au fost primite. Calea ferata care primeste vagoane apartinand altei cai ferate plateste cail ferate proprietare pentru folosirea acestor vagoane pe durata aflarii lor pe liniile ei, o taxa de folosire a vagoanelor.

Taxa este calculata pe ora intreaga si pe vagon si este datorata de la inceputul orei care urmeaza predarii vagonului pana la sfarsitul orei in cursul careia are loc inapoierea vagonului la calea ferata proprietara sau predarea lui la o alta cale ferata.

Suma de plata privind taxa de utilizare, calculata in functie de timpul de la intrarea vagonului pe reseaua cail ferate si pana la iesirea catre proprietar, dupa procedeul si in conformitate cu tariful stabilit in U.I.C., se trece in decont la nivelul calculat in conformitate cu R.I.V. sau P.P.V. si este un tarif unic pentru toate caile ferate pe unitatea de masura (ora), ea fiind preluata ca atare in contul curent ca datorie.

Documentul unde este evidentiata taxa de utilizare a vagoanelor ca datorie conform R.I.V. este **decontul model D** capitolul 3.5, pagina 91-1 din R.I.V. editia 2000. Conform punctului 3.1 din fisa U.I.C. 311, pentru a-si lichida datoriile si creantele reciproce, doua cai ferate nationale trebuie sa tina un cont curent in care sunt cuprinse, pentru o relatie bilaterala data, creantele si datoriile privind prestatiiile de trafic ci cele accesorii, inclusiv datoria reprezentata de taxa de utilizare inscrisa in decontul model D.

Suma de plata privind taxa de utilizare, calculata in functie de timpul de la intrarea vagonului pe reseaua cail ferate si pana la iesirea catre proprietar, dupa procedeul si in conformitate cu RIV sau PPV este tarif unic pentru toate caile ferate pe unitatea de masura (ora), ea fiind preluata ca atare in contul curent ca datorie.

In cadrul unui .X. .X., .X. este incarcata in vagoane care se sigileaza, cu care este .X.ata pana la destinatie pe parcursul tuturor tarilor itinerare. Locomotiva se schimba la punctul de granita de intrare pe teritoriul fiecarei tari, aceasta preluand vagoanele incarcate cu .X..

transportul este platit de catre client unui singur operator .X. care incaseaza practic tariful de .X. si in numele celorlalti participanti. Ulterior, acesta aloca cota parte („deconteaza”) din acest tarif in functie de kilometrii parcursi pe teritoriul fiecarei tari operator national care activeaza in statul respectiv.

Avand in vedere faptul ca transportul este efectuat cu vagoanele apartinand cail ferate de la punctul de predare a marfii si

prin urmare, ceilalti operatori .X.i se folosesc de aceste vagoane pentru transportul marfii pe caile lor ferate, acestia datoreaza caii ferate initiale o taxa pentru folosirea acestor vagoane, denumita in limbajul de specialitate „taxa de utilizare”.

Contravaloarea tarifului de .X. se plateste caii ferate fie de catre predatorul marfii, fie de catre destinatar. Persoana indicata sa faca plata este mentionata in scrisoarea de trasura C.I.M. (documentul de .X. utilizat pe caile ferate) prin folosirea mentiunilor privind conditiile de francare in cazul importurilor in Romania sau in cazul exportului din Romania („taxe transmise la destinatie”, „franco destinatie”, „franco frontiera romana”).

Conform C.I.M. calea ferata care incaseaza contravaloarea transportului nu este in mod obligatoriu cea care incheie contractul de .X. cu predatorul marfii. Predatorul poate plati intreaga contravaloare a transportului sau doar o parte, in functie de conditiile de francare conform art. 17 alin. 2 din Conventie (CIM) , chiar daca taxele de .X. sunt calculate separat pe diferite sectiunii ale parcursului (conform art. 9, paragraful 1 din Conventie). Taxele pe care predatorul nu le-a luat in sarcina sunt considerate ca fiind puse in sarcina destinatarului. Predatorul marfii prezinta scrisoarea de trasura caii ferate predatoare care aplica stampila pe aceasta, din acest moment scrisoarea de trasura facand dovada contractului de .X. .X. pana la destinatie. Odata .X. primita si acceptata la .X., insotita de scrisoarea de trasura confirmata prin stampilare, calea ferata este raspunzatoare de executarea transportului pe intregul parcurs pana la eliberarea marfii.

Totusi, fiecare cale ferata urmatoare, prin insusi faptul luarii in primire a marfii cu scrisoarea de trasura initiala, este considerata a fi participante la contractul de .X..

In cazul unui act de .X. .X., cota parte din tariful de .X. este decontata fiecarei cai ferate participante din statele aflate pe parcurs pe baza de „Deconturi lunare”. Prin deconturile lunare, fiecare cale ferate participante stabileste sumele pe care trebuie sa le plateasca sau sa le incaseze de la ceilalti operatori .X.i participanti. In cazul obligatiilor si creantelor reciproce, acestea se sting pana la concurenta celei mai mici sume, urmand a se plati diferenta ramasa.

.X. .X. .X. SA a inregistrat contravaloarea incasata a tarifului de .X. in contul 704 „Venituri din prestari servicii”, iar partea din tariful de .X. aferenta itinerariului pe parcurs extern (atribuabila celorlalte cai ferate participante la actul de .X.) a inregistrat-o in contul 628 „Cheltuieli privind serviciile executate de terti” **fara a calcula, evidentia si vira taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor obtinute de persoanele juridice nerezidente – cai ferate straine .**

Se retine ca la pct.53.1 din Regulamentul pentru folosirea reciproca a vagoanelor de .X. in trafic .X. mentionat mai sus se utilizeaza sintagma **“IF care imprumuta vagoane”**(IF insemnand intreprindere .X.a), iar titlul subcapitolului in cadrul caruia se foloseste acesta sintagma este **“53 Punerea la dispozitie de vagoane unei alte IF”**. La pct.53.4 din regulament se prevede ca **vagoanele furnizate nu trebuie utilizate decat in conditiile convenite intre IF proprietar si IF care le imprumuta.**

Prin urmare, se retine ca aceste sume obtinute de nerezidenti, respectiv de societatile .X.e proprietare ale vagoanelor utilizate de .X. .X., **reprezinta in fapt contravaloarea unor prestari de servicii de punere la dispozitia .X. .X. a vagoanelor respective si nu a unui serviciu de .X.** Astfel, prin natura sa, acest serviciu prestat de societatile .X.e, persoane impozabile din alte state membre sau din afara Uniunii Europene, nestabilite in Romania din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, **este similar prestarilor de servicii de inchiriere a bunurilor mobile corporale.**

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, in vigoare pe perioada 01.X.2001 – 28.X.2003, se retine ca acordarea dreptului de utilizare a vagoanelor de catre societati straine, nerezidente in Romania, catre .X. “.X. .X.” SA reprezinta din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata o prestare similara serviciilor de inchiriere a bunurilor mobile corporale, pentru care locul prestarii este considerat, pe perioada verificata, in Romania iar obligat la plata taxei este beneficiarul serviciului, respectiv .X. “.X. .X.” SA.

In acelasi sens s-a pronuntat pentru speta in cauza si Directia de legislatie in domeniul TVA, directie de specialitate in cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr.X/04.X.2009, anexata la dosarul cauzei.

Prin urmare, in conditiile in care societatea contestatoare nu a calculat, nu a evidentiat si nu a virat taxa pe valoarea adaugata aferenta sumelor incasate de caile ferate straine, persoane juridice nerezidente proprietari ai vagoanelor, pentru utilizarea acestora de catre .X. .X. in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor obtinute de acestia pe perioada verificata, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de .X. **lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.**

Cu privire la majorarile/dobanzile de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei calculate pentru plata cu intarziere a TVA aferenta taxei de folosire a

vagoanelor in trafic .X. in suma de .X. lei, pag.89 din RIF nr..X/2008, pentru care urmeaza a se respinge contestatia societatii, potrivit principiului secundarul urmeaza principalul, urmeaza a se respinge contestatia si pentru aceste sume accesorii.

11. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta suma este datorata suplimentar de societate pentru veniturilor obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in conditiile in care din constatarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca aceasta taxa a fost evidentiata de societate in jurnalele de vanzari si cumparari si in deconturile de TVA atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr..X/25.X.2008, pag.85 si anexele nr.99 -101 la RIF, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X/25.X.2009 s-a constatat ca in perioada 01.X.2001 – 28.X.2003 “*societatea a in scris atat in jurnalele de vanzari si de cumparari cat si in deconturi, TVA aferenta facturilor primite de la prestatori cu sediul sau domiciliul in strainatate pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, exclusiv taxa de folosire/utilizare vagoane in suma de .X. lei*”.

Cu toate acestea organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere contestata TVA suplimentara de plata aferenta veniturilor obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei in baza pct.7.7. din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si art.29 lit D e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata societatea motiveaza ca pe perioada 01.X.2001 – 01.X.2003 a evidenciat in decont atat TVA colectata cat si TVA deductibila aferenta veniturilor obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, asa cum reiese si din RIF si prin urmare nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si accesoriile aferente .

In drept, potrivit art.4 alin.3 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata,

“Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.

La pct.3.4 din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, locul prestării de servicii este:

“3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia

3.4. În această categorie se încadrează:

a) închirierea de bunuri mobile corporale;”

Potrivit pct. 6.2. din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

“ Nu au obligația să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România persoanele străine care realizează prestări de servicii contractate cu contribuabili cu sediul în România, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit criteriilor stabilite la pct. 3.4, precum și persoanele juridice străine care au în România subunități prin care își desfășoară activitatea, înregistrate ca plătitoare de impozite și taxe în România.

La pct.7.7. din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

*“7.7. Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. **Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern.***

7.8. În situația în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7.”

Potrivit art.7 alin.1 lit.c) pct.1 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe perioada 01.X.2002 – 01.X.2003 supusa inspecției fiscale

“(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:[...]

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul beneficiarului. În această categorie se încadrează:

1. închirierea de bunuri mobile corporale;”

La art.29 lit D d)- g) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe perioada 01.X.2002 – 01.X.2003 supusa inspecției fiscale,

„Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații: [...]

d) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate al bunurilor respective;

e) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 alin. (1) lit. c), exclusiv operațiunile de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate, care sunt reglementate la lit. d), în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

f) să achite, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 alin. (1) lit. a), b) și d), în situația în care prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

g) să achite taxa datorată bugetului de stat, anterior datei depunerii cererii la organul fiscal pentru scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în caz de încetare a activității;

h) în cazul persoanelor impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dacă din decontul privind taxa pe valoarea adăugată din luna precedentă rezultă taxa de rambursat, acestea au dreptul să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit prevederilor lit. c) - f).”

Articolul 29 lit.D e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată a fost modificat prin art.5 alin.17 lit.e din OG nr.36/2003 privind corelarea unor dispoziții din legislația financiar fiscală, începând cu data de 01.X.2003 astfel,

„taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de beneficiari din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 lit. c), exclusiv operațiunile de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate, care sunt reglementate la lit. d), se achită de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii următoare celei în care a fost primită factura externă sau pe data de 25 a lunii următoare celei în care a fost efectuată o plată fără factură către prestatorul extern. În cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, taxa aferentă acestor operațiuni se consemnează în decontul privind taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în luna în care a fost primită factura externă sau a fost efectuată o plată fără factură către prestatorul extern;”

Cu privire la aplicarea unitară a prevederilor legale menționate mai sus prin DECIZIA nr. 8/2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, se prevăd următoarele,

“I. Art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 și art. 29 lit. D.d) - f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare

1. Taxa pe valoarea adăugată neachitată în termenul legal, evidențiată în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiuni de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România dacă prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum și pentru servicii contractate cu prestatori din străinătate pentru care beneficiarii aveau obligația, conform legii, să plătească taxa pe valoarea adăugată, care au fost efectuate până la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizează astfel:

a) dacă prestările de servicii respective au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se va înscrie la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, ca taxă colectată, și la rândul 10 "regularizări" din decont, ca taxă deductibilă;

b) dacă prestările de servicii respective au fost destinate realizării de operațiuni care sunt supuse pro rata, taxa colectată va fi înscrisă la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, iar taxa deductibilă afectată de pro rata aplicabilă la data efectuării operațiunii va fi înscrisă la rândul 10 "regularizări";

c) dacă prestările de servicii respective au fost destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa datorată bugetului de stat este la nivelul taxei colectate și se va înscrie la rândurile 3 și 15 din decontul privind taxa pe valoarea adăugată.

Din punct de vedere contabil se va storna înregistrarea 4428 = 446 și se va efectua înregistrarea 4426 = 4427.

Dacă serviciile achiziționate sunt destinate realizării de operațiuni prevăzute la lit. b) și c), taxa sau diferența de taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă se va înregistra prin formula contabilă 635 = 4426, la data încheierii decontului privind taxa pe valoarea adăugată în care au fost reflectate operațiunile.

Pentru operațiunile prevăzute mai sus se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.

2. În situația în care organele de control, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că persoanele impozabile nu au efectuat regularizări prevăzute la pct. 1, vor aplica aceeași procedură la data constatării acestora”.

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se retine faptul ca in situatia in care pe perioada 1.X.2001 – 01.X.2003 se constata ca pentru plata unor prestari de servicii efectuata catre persoane juridice nerezidente contribuabilul nu a achitat in termen de 7 zile de la primire facturii externe, respectiv la data platii prestatorului a taxei pe valoarea adaugata aferenta, si nici nu s-au efectuat regularizarile prevazute la pct.1.1 din Decizia nr.8/2003, organele de inspectie fiscala vor aplica aceasi procedura la data constatarii acestora, societatea datorand dobânzi și penalități de întârziere conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor .

Intrucat din constatările organelor de inspectie fiscala consemnate in raportul de inspectie fiscala incheiat la .X. .X. se retine faptul ca societatea a evidentiat TVA aferenta veniturilor realizate de persoane juridice nerezidente in deconturile de TVA si in contabilitate dar a evidentiat-o prin efectuarea unor inregistrari contabile eronate, pentru suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta veniturilor realizate de nerezidenti pe perioada 01.X.2001 - 01.X.2003, in baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: “**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**” coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede: “**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**” , urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere nr..X/25.X.2008 potrivit prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare pentru a se face aplicarea prevederilor pct.I .2. din DECIZIA nr. 8/2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, pentru situatiile in care contestatoarea nu a achitat taxa pe valoarea adaugata aferenta in termenul stabilit de legislatia in vigoare dar a evidentiat-o in contabilitate si in deconturile de TVA.

Cu privire la majorarile/dobanzile de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, calculate la pag.89 din RIF nr.X/2008 pentru plata cu intarziere a TVA aferenta veniturilor obtinute de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei, pag.19 din decizia de impunere, pentru care urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere nr..X/25.X.2008 pentru a se face aplicarea prevederilor pct.I .2. din DECIZIA nr. 8/2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, potrivit principiului secundarul urmeaza principalul, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere nr..X/2008 si pentru aceste sume.

Referitor la TVA in suma de .X. lei si accesorii aferente in suma de X lei, sume stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr..X/2008 – pag.19, se retine faptul ca potrivit celor consemnate la pag.91 din RIF nr.X/2008, acestea privesc TVA de

plata aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente conform Procesului verbal nr..X./30.11.2001.

Cu privire la debitul in suma de **.X. lei** reprezentand TVA prin contestatia formulata societatea arata ca prin Procesului verbal nr..X./30.11.2001 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul MFP – Directia generala de indrumare si control care au verificat perioada 01.X.1998 – 31.X.2000 nu s-a stabilit ca obligatie de plata aceasta suma.

Pentru a se stabili realitatea celor contestate si sustinute de societate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pentru **TVA in suma de .X. lei si accesorii aferente in suma de X lei.**

C. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Perioada verificata : 01.X.2001 – 30.X.2004.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit si accesorii aferente in suma de .X. lei *Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate de contestatoare in conditiile in care societatea depune la dosarul cauzei documente justificative intocmite la sucursale ce nu au fost luate in considerare de organele de inspectie fiscala la stabilirea obligatiilor fiscale la nivel central si motiveaza ca pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au aplicat un tratament fiscal diferit la nivelul sucursalelor fata de centrala pentru aceleasi elemente de cheltuieli, alte cheltuieli efectuate de sucursale au fost considerate de doua ori drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit, atat de centrala cat si de organele de inspectie fiscala sau la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit organele de inspectie fiscala nu au tinut seama si nu au aplicat prevederile legale favorabile societatii cu privire la impozitarea unor sume in conditiile in care pe perioada supusa inspectiei fiscale, societatea nu mai are posibilitatea depunerii unor declaratii rectificative.*

In fapt, prin Decizia de impunere nr. .X/25.X.2008 contestata emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X/25.X.2008 incheiat urmare inspectiei fiscale efectuate la centrala .X. .X. SA la stabilirea impozitului pe profit au fost preluat

constatarile cu privire la diferentele de impozite si taxe stabilite suplimentar la nivelul fiecarei sucursale din rapoartele de inspectie fiscala incheiate la acest nivel de alte organe de inspectie fiscala.

In sustinerea cauzei societatea prezinta documente justificative constand in facturi, procese-verbale de receptie, etc intocmite la sucursale motivand ca acestea trebuiau avute in vedere si insusite de organele de inspectie fiscala ce au incheiat raportul de inspectie fiscala la nivel central.

In drept, potrivit art.4(4) din OUG nr.217/1999 in vigoare pana la data de de 30.X.2002

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Potrivit Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin HG nr.402/2000

“ La stabilirea profitului impozabil se vor lua in calcul numai cheltuielile care concura direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor in limitele prevazute de legislatia in vigoare.

Cheltuielile reprezinta sumele sau valorile platite ori de platit, dupa natura lor, care sunt aferente realizarii veniturilor, astfel cum sunt inregistrate in contabilitatea contribuabilului”.

La art.7 alin.1din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 01.X.2002-31.X.2003, se prevede ca:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal”

Referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de exploatare la calculul profitului impozabil la art.9 alin.1din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se prevede ca:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

Potrivit pct. 9.1. din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

“ Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”

La art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu data de 01.X.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.”

La art.21 din același act normativ se prevede:

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

Potrivit art. 213 alin.(4) din OGnr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la soluționarea contestației,

“(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.”

La art.94 alin.2 și 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare

“Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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;[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

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 inspekției fiscale;[...]”

1.Astfel, cu privire la sumele de .X. lei/2002 și de .X. lei/2003 reprezentând lucrări nerefacturate de Sucursala .X. către .X., cu care potrivit raportului de inspekție fiscală au fost majorate veniturile impozabile la nivel central, preluate din Procesul verbal nr..Sucursala .X. societatea prezintă în susținerea cauzei următoarele documente:

- factura nr.X/27.X.2002 emisă de Sucursala .X. .X. .X. către SC .X. SA - în suma de **X lei** privind refacturarea lucrărilor reprezentând hidroizolații hale din factura nr.X/20.X.2002 emisă de SC .X. SA către Sucursala .X. .X. .X.;

- factura nr.X/30.X.2002 emisă de Sucursala .X. .X. .X. către SC .X. SA - în suma de **X lei**, reprezentând refacturarea

lucrarilor reprezentand reparatii vestiare .X. din factura nr.X/23.X.2002 emisa de SC .X. SA catre Sucursala .X. .X. .X.;

- factura nr.X/25.X.2007 emisa de Sucursala .X. .X. .X. catre SC .X. SA - in suma de **X lei**, reprezentand refacturarea lucrarilor constand in executie conducta aer cald din factura nr.X/10.X.2002 emisa de SC .X. SRL catre Sucursala .X. .X. .X..

Cu privire la facturile prezentate de societate in sustinerea cauzei se retine faptul ca pe fiecare factura emisa de sucursala catre beneficiarul lucrarilor refacturate se specifica natura serviciilor refacturate, numarul si data facturii cu care au fost initial facturate de prestator.

La Sucursala .X. societatea contesta suma de .X. lei/2002 aratand ca aceasta suma reprezinta facturi aferente anului 2001 care au fost inregistrate in anul 2002 intrucat au fost primite tarziu datorita raspandirii teritoriale. Societatea motiveaza ca aceste sume sunt nedeductibile pe anul 2002, dar cu aceste sume trebuia influentat impozitul pe profit aferent anului 2001 ceea ce organele de inspectie fiscala nu au facut si prin urmare contesta modul de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2001 cu accesoriile aferente pentru necuprinderea acestor cheltuieli.

Cu privire la suma de **.X. lei/2001** reprezentand abonamente de calatorie considerata ca nedeductibila in RIF contestat societatea sustine ca aceasta suma a fost luata ca si cheltuiala nedeductibila de societate la calculul impozitului pe profit la nivel central. Societatea sustine ca in anexa nr.157 a RIF in suma de .X. lei este inclusa si aceasta suma si depune la dosarul contestatiei privind cheltuieli Sucursala .X., pag.124 componenta contului 624 "*Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane*" in valoare de .X. lei.

Cu privire la suma de .X. lei/2002 reprezentand cheltuieli cu reparatii la mijloace fixe inchiriate apartinand CN.X. SA societatea sustine ca organul de control nu a luat in calcul existenta contractului de inchiriere incheiat intre .X. .X. .X. si CN.X. SA unde se prevede ca reparatiile cad in sarcina beneficiarului si ca din aceasta suma au fost refacturate CN.X. suma de .X. lei conform facturilor nr.X/06.X.2002 si nr.X/06.X.2002.

In baza acelorasi motive societatea contesta suma de **.X. lei/2003** reprezentand reparatii la mijloace fixe inchiriate apartinand CN.X. SA pentru care anexeaza la dosar contestatiei privind cheltuieli Sucursala .X. copii de pe facturi si PV de receptie pag.178-201, si **suma de .X. lei /2003** pentru care anexeaza copie contact pag.137 si facturile nr.X/06.X.2003, 9133051/26.X.2003, X/26.X.2003 anexate la pag. 205-213 din acelasi dosar .

Societatea contesta de asemenea modul de calcul al

impozitului pe profit pentru anul 2002 cu accesoriile aferente pentru necuprinderea pe acest an a cheltuielilor in suma de .X. lei reprezentand contravaloarea facturilor aferente anului 2002 dar inregistrate in anul 2003 si considerate ca nedeductibile de organul de inspectie fiscala pe acest an fara a le repune la anul 2002 ca deductibile.

Societatea contesta impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei/2003, cu accesoriile aferente, aratand ca aceasta suma considerata nedeductibila de organele de inspectie fiscala reprezinta inlocuire geamuri si a fost inregistrata in anul 2000 in contul de cheltuieli 611.

Societatea sustine ca urmare notei de constatare din .X. 2001 a Directiei de Control Fiscal, s-a stornat aceasta suma din contul 611 si s-a inregistrat pe cont 231 fiind considerata lucrare de investitie. Sucursala .X. a contestat in instanta si prin decizia nr.3335/2002 a Curtii Supreme de Justitie se retine ca lucrarea respectiva reprezinta reparatie si nu investitie si drept urmare a inregistrat corect operatiunea, stornand suma din cont 231 si inregistrand-o pe cont de cheltuieli 611.

Societatea anexeaza copii ale facturii, Nota de constatare si Decizia Curtii Suprema de Justitie – dosar celtuieli Sucursala .X. , pag 164-177.

Cu privire la suma de .X. lei/2003 societatea arata ca reprezinta studiu efectuat in anul 1995 pentru sistematizarea retelei de canalizare si ca din 1995 pana in anul 2003 a fost inregistrata in cont 231, iar in anul 2003 a fost inregistrata pe cheltuieli intrucat investitia nu s-a mai efectuat si suma nu a mai putut fi adaugata la valoarea investitiei fiind suportata pe costuri conform referatului pe care il anexeaza la pag 202, dosar cheltuieli Sucursala .X..

Referitor la documente justificative prezentate de contestatoare, neavute in vedere de organele de inspectie fiscala, asa cum s-a aratat si la capitolul de TVA din prezenta decizie, urmeaza a se verifica daca au fost inregistrate in evidenta contabila, iar sumele respective reprezentand lucrari refacturate au fost avute in vedere la stabilirea profitului impozabil si a imozitului pe profit din perioada in care au fost emise, **perioada ce a fost supusa inspectiei fiscale**, si in functie de cele constatate a se recalcula impozitul pe profit si acesoriile aferente, respectiv pentru situatiile in care se va stabili ca serviciile in cauza refacturate ulterior de sucursala au fost inregistrate in evidenta contabila si impozitate corespunzator, fapt pentru care se va desfiinta si pentru acest capat de cerere.

2. Cu privire la suma de X lei pe anul 2003 si suma de X lei pe anul 2004 reprezentand TVA colectata suplimentar colectata de organele de inspectie la nivel central, suma de .X. lei/2003 si suma de .X. lei/2004 reprezentand TVA colectata suplimentar stabilita de organele de inspectie la nivelul Sucursalei .X., suma de .X. lei TVA colectată la nivelul celorlalte sucursale, anexa 69 la RIF, cauza supusa solutionarii este daca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta permiselor de calatorie acordate gratuit salariatilor si membrilor de familie ai acestora in limitele prevazute de legislatia speciala care le reglementeaza, constituie cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

In fapt, la nivel central prin raportul de inspectie fiscala contestat, pag.52, organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata 2001-2004 in sarcina .X. “.X.” SA taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de **.X. lei**, din care suma de **X lei pe anii 2003-2004** aferenta permiselor de calatorie acordate salariatilor si membrilor de familie ai acestora in baza OG nr.112/1999, asa cum a fost modificata si aprobata prin Legea nr.210/22.X.2003 pe considerentul ca aceasta operatiune este asimilata unei prestari de servicii efectuata cu plata potrivit art.2 alin.3 lit.b) din OUG nr.17/2000, art.4 alin.3 lit.b din Legea nr.345/2002 privind TVA si art.129 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala pag.59 incheiat la centrala si anexa 69, s-a constatat si stabilit suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala teritoriale suma de .X. lei reprezentand TVA colectata suplimentar la sucursale din care suma de **.X. lei** reprezentand TVA colectata suplimentar la sucursale pe anii 2003 si 2004 aferenta permiselor de calatorie acordate salariatilor si membrilor de familie ai acestora, iar din actul de inspectie fiscala incheiat la Sucursala .X. s-a preluat taxa pe valoarea adaugata aferenta permiselor de calatorie colectata suplimentar pe anii 2003 si 2004 in suma de **.X. lei** si respectiv **.X. lei** , pag.57 din RIF.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar la nivel central pe anii 2003 si 2004 societatea solicita diminuarea profitului impozabil cu suma de **.X. lei** (X + X lei), cu suma de **.X. lei** si respectiv **.X. lei** si cu suma de **.X. lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala ca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta permiselor de calatorie acordate salariatilor si membrilor de familie ai salariatilor centralei si sucursalelor pe considerentul ca reprezinta o cheltuiala

deductibila fiscal ce trebuia avuta in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea impozitului pe profit pe anii 2003-2004 .

In drept, potrivit art.21 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

„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.”

La pct.23 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

„23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării proratei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile;”

Potrivit art.(6) lit.g din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit in vigoare pe anul 2003,

“Sunt deductibile la calculul profitului impozabil:

g) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;”

Se retine ca legea speciala care reglementeaza acordarea permiselor si autorizatiilor gratuite de calatorie este OG nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, modificata si aprobata prin Legea nr.210/22.X.2003

La art.3 si art.4 din OG nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, asa cum au fost modificate prin Legea nr.210/22.X.2003 de aprobare a OG nr.112/1999 se prevede ca:

"ART. 3

(1) Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată de la Compania Națională X <<.X.>> - S.A., Societatea Națională de .X. .X. de .X. <<.X. .X.>> - S.A., Societatea de Administrare Active .X.e - S.A., Societatea Comercială de .X. cu X - S.A., de la filialele acestora, precum și de la subunitățile din structura organizatorică a acestora beneficiază de autorizații sau

permise de călătorie pe căile ferate române, în interes de serviciu sau în interes personal, în mod gratuit, în aceleași condiții ca și personalul Societății Naționale de .X. .X. - S.A., prevăzute la art. 1.

(2) Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin. (1) beneficiază anual de 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în mod gratuit.

(3) Eliberarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române pentru personalul prevăzut la alin. (1) și (2) se face pe baza contractelor încheiate între Societatea Națională de .X. .X. - S.A. și unitățile menționate la alin. (1), numai dacă unitățile respective suportă aceste cheltuieli."

4. Articolul 4 va avea următorul cuprins:

"ART. 4

(1) Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată în unitățile desprinse din Societatea Națională a Căilor Ferate Române înainte de intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 12/1998 privind transportul pe căile ferate române și reorganizarea Societății Naționale a Căilor Ferate Române, aprobată cu modificări prin Legea nr. 89/1999, precum și salariații unităților desprinse din fostul Departament al căilor ferate și din fosta Societate Națională a Căilor Ferate Române, potrivit Hotărârii Guvernului nr. 570/1991 privind modificarea Hotărârii Guvernului nr. 235/1991 și reorganizarea activității Transporturilor .X.e beneficiază de maximum 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în interes personal, în mod gratuit, pe întreaga perioadă în care unitatea își păstrează profilul de activitate preponderent .X.ă.

(2) Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin. (1) beneficiază de jumătate din numărul de file de permise de călătorie pe căile ferate române aferente titularului, în mod gratuit.

(3) Contravaloarea permiselor de călătorie se suportă de unitățile respective, în limitele stabilite prin contractele colective de muncă încheiate la nivelul acestor unități, și sunt deductibile fiscal".

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus se retine faptul ca sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu permisele de calatorie acordate salariatilor si membrilor de familie ai acestora in limitele prevazute de legislatia speciala care le reglementeaza .

Cu privire la TVA aferenta autorizatiilor si permiselor de calatorie Directia generala legislatie impozite directe, directie de specialitate in Ministerul Finantelor Publice s-a pronuntat pentru cazul in speta prin adresa nr..X./15.X.2007 transmisa Directiei generale de administrare fiscala a marilor contribuabili in sensul ca,

avand in vedere reglementarile art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare cheltuielile pe care contribuabilii sunt obligati a le efectua potrivit OG nr.112/1999 privind calatoriile gratuite in interes de serviciu si in interes personal pe caile ferate romane “...sunt cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil. Acelasi regim fiscal este aplicabil si taxei pe valoarea adaugata inregistrata pe cheltuieli in conformitate cu prevederile Titlului VI – Taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal si care este aferenta cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sau reglementate prin acte normative in vigoare”

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada **2003-2004** in sarcina .X. “.X.” SA taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de .X. lei (X + X lei + .X. lei +.X. lei + .X. lei) reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala ca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta permiselor de calatorie acordate salariatilor si membrilor de familie ai salariatilor centralei si sucursalelor in mod gratuit, in baza OG nr.112/1999, pe considerentul ca aceasta operatiune este asimilata unei prestari de servicii efectuata cu plata potrivit art.4 alin.3 lit.b din Legea nr.345/2002 privind TVA si art.129 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **fara a avea in vedere la verificarea si stabilirea obligatiei fiscale reprezentand impozit pe profit pe aceasi perioada verificata**, de prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile pct.23 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si de prevederile art.6 lit.g din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit .

Or, potrivit art.94 alin.2 si 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare

“Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei 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;[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:

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;[...]”

Totodata, prin art.107 alin.(2) din același act normativ se precizează:

“La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere ce va cuprinde și diferențele în plus sau în minus, după caz, fata de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.”

De asemenea, potrivit art.85 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 “Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel: a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);” iar potrivit art.90 din OG 92/2003 alin.(1) “Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.”

Totodata, potrivit alin.3 al art.90 din același act normativ “Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.”

Astfel se reține faptul că pe perioada ce a făcut obiectul inspecției fiscale contribuabilului nu mai are posibilitatea depunerii declarațiilor rectificative, în consecință corectarea erorilor și stabilirea corectă a obligațiilor fiscale ale contribuabilului nu mai poate fi efectuată întrucât prin Decizia de impunere, ce constituie titlu de creanță, se anulează beneficiul “verificării ulterioare”, excepțiile prevăzute de lege fiind de strictă interpretare și aplicare.

Având în vedere cele reținute, în baza art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmează a se desființa decizia de impunere nr..X/2008 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar la nivel central pe anii 2003 - 2004 și a se analiza și avea în vedere la calculul impozitului pe profit și aceste cheltuieli în funcție de prevederile legale în vigoare pe această perioadă.

3. Cu privire la suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/sem.I 2002, suma de .X. lei/sem.II 2002 și suma de .X. lei /2003 – privind Sucursala .X. și suma de .X. lei/2001 – privind Sucursala .X., contestate de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli constatate ca nedeductibile pe anii respectivi au fost avute în vedere de două ori la stabilirea profitului impozabil și a impozitului pe profit la nivel central.

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr..X/2008 încheiat la nivel central, din **Procesul verbal nr.X/31.X.2005**

incheiat la **Sucursala .X.** au fost preluate cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei/2001, in suma de .X. lei/ sem.I 2002, in suma de X lei sem.II 2002 si in suma de .X. lei/2003** reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie care au fost puse la dispozitie in mod gratuit pensionarilor sau copiilor salariatilor, cheltuieli stabilite ca nedeductibile in baza art.4 alin.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, art.9.2 din HG nr.859/2002 2 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

De asemenea, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la nivel central, pag.119, s-a preluat din Raportul de inspectie fiscala nr...X. lei/2002 reprezentand contravaloare abonamente calatorie conform facturii nr.X/31.X.2001.

Societatea arata ca in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli nedeductibile din anexa 157 a RIF contestat, este inclusa si suma de **.X. lei** asa cum rezulta din anexa la dosarul de cheltuieli Sucursala .X., pag.124 unde este prezentata componenta contului 624.02 in valoare de .X. lei.

Societatea nu contesta nedeductibilitatea acestor sume la calculul profitului impozabil ci sustine ca suma de **.X. lei/2001, suma de .X. lei/ sem.I 2002, si suma de .X. lei/sem.I 2002 din suma de X lei si suma de .X. lei /2003 privind Sucursala .X.** si suma de **.X. lei/2002 privind Sucursala .X.** reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie care au fost puse la dispozitie in mod gratuit pensionarilor sau copiilor salariatilor au fost avute in vedere si au fost considerate ca nedeductibile si de contestatoare atunci cand la nivel central s-au intocmit declaratiile anuale privind calculul impozitului pe profit.

Din analiza anexelor nr.157 si nr.158 la raportul de inspectie fiscal, anexe ce redau modul de calcul al impozitului pe profit conform declaratiilor de impozit pe profit pe anii 2001-2003, intocmite si inregistrate de .X. .X. .X. SA, se retine faptul ca sumele privind Sucursala .X. se regasesc cuprinse si in anexele respective la capitolul de cheltuieli nedeductibile cu permisele acordate de sucursala, iar in ceea ce priveste Sucursala .X. in anexa nr.157 se regaseste la cheltuieli nedeductibile avute in vedere pe anul 2002 la calculul impozitului pe profit si suma de .X. lei reprezentand cheltuieli abonamente evidentiate in contul 624.02 a carui componenta este detaliata la pag.124 a dosarului privind Sucursala .X..

Avand in vedere cele retinute urmeaza ca organele de inspectie fiscala sa verifice in contabilitatea contestatoarei daca sumele respective reprezentand contravaloarea permiselor acordate

la Sucursala .X. pensionarilor si copiilor salariatilor in anii 2001-2003 si sumele reprezentand contravaloarea abonamentelor acordate la Sucursala .X., au fost considerate si de contestatoare ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit la nivel central atunci cand s-a intocmit declaratia privind impozitul pe profit pe anii respectivi si reprezinta contravaloarea acelorasi permise pentru care s-au stabilit cheltuielile nedeductibile in suma de **.X. lei/2001, de .X. lei/ sem.I 2002, de .X. lei/sem.II 2002 si de .X. lei /2003** prin Procesul verbal nr..X./2005 si in suma de **.X. lei** prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./24.X.2005, cheltuieli nedeductibile care au fost preluate ca atare si avute in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea impozitului pe profit suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./2008 si Raportul de inspectie fiscala nr..X./2008, contestat.

In situatia in care se va constata realitatea celor sustinute de contestatoare, respectiv faptul ca aceste cheltuieli au fost avute in vedere de doua ori la calculul profitului impozabil si impozitului pe profit datorat de centrala, se va recalcula impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pe anii respectivi precum si accesoriile aferente.

4.Cu privire la suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 si suma de .X. lei/2004 privind Sucursala .X., suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 si suma de .X. lei/2004 privind Sucursala .X., cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe anii 2001-2004 cheltuielile reprezentand despagubiri pentru lipsurile de .X. constatate in timpul transportului in conditiile in care au fost efectuate in baza unor acte normative interne sau conventii si acorduri .X.e la care Romania este parte.

In fapt, suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 si suma de .X. lei/2004 au fost preluate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./2008 incheiat la centrala, din Procesul verbal nr..X./2005 incheiat la Sucursala .X. si reprezinta cheltuieli nedeductibile aferente lipsurilor neimputabile din cantitatea de .X. .X.ata, cheltuieli stabilite ca nedeductibile in baza prevederilor art.4 alin.6 lit.h din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, art.9 alin.7 lit f din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare si art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, **suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 si suma de .X. lei/2004** au fost

preluate in Raportul de inspectie fiscala nr..X/2008 incheiat la centrala, pag.129 -130, din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2005 incheiat la Sucursala .X. si reprezinta cheltuieli nedeductibile aferente lipsurilor neimputabile din cantitatea de .X. .X.ata, cheltuieli stabilite ca nedeductibile in baza prevederilor art.4 alin.6 lit.h din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, art.9 alin.7 lit f din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare si art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contesta aceste cheltuieli nedeductibile sustinand ca reprezinta despagubiri la .X. conform Regulamentului de .X. pe Caile Ferate, cheltuieli considerate deductibile de organele de inspectie fiscala la calculul impozitului pe profit la nivel central.

In drept, potrivit art.4(4) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de de 30.X.2002

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Potrivit Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin HG nr.402/2000

“ La stabilirea profitului impozabil se vor lua in calcul numai cheltuielile care concura direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor in limitele prevazute de legislatia in vigoare.

La art.9 alin.1din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 01.X.2002-31.X.2003, se prevede ca:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

Potrivit pct. 9.1. din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

“Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”

La art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu data de 01.X.2004 se prevede ca :

“(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[...]

(4) În cazul contribuabililor care desfășoară activități de servicii .X.e, în baza convențiilor la care România este parte, veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, potrivit unor norme speciale stabilite în conformitate cu reglementările din aceste convenții..”

La art.21 alin.1 din același act normativ se prevede:

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

Potrivit prevederilor legale menționate, se reține faptul că sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile pe care un contribuabil este obligat să le efectueze potrivit unor acte normative naționale sau convenții .X.e la care România este parte.

În același sens s-a pronunțat pentru speta în cauză și Direcția Generală Legislație Impozite Directe, direcție de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr..X./15.X.2007 transmisă Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care se precizează

“În conformitate cu prevederile :

- art.4(4) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ... art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare ... art.19(4) și art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile pe care contribuabilii sunt sau au fost obligați să le efectueze potrivit unor acte normative naționale sau convenții .X.e la care România este parte sunt sau au fost deductibile la determinarea profitului impozabil” .

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în trafic intern obligația acordării de despăgubiri de către întreprinderile .X.e este stipulată în Regulamentul de .X. pe căile ferate din România, aprobat prin OG nr.7/2005 și Legea nr.110/2006 iar în trafic .X. obligația acordării de despăgubiri este stipulată în CIM – Regulile uniforme privind Contractul de .X. .X. .X. al Marfurilor și Acordul privind raporturile între .X.atori în cadrul transportului .X. .X. de marfuri (AIM).

Potrivit acestor reglementări specifice, caile ferate participante la .X. suportă despăgubiri în trafic intern, respectiv în trafic .X. în mod solidar, proporțional cu distanța parcursă pe teritoriul fiecărui stat, *“indiferent de locul unde se produce*

evenimentul si indiferent de cine este vinovat” modalitatile de acordare fiind detaliate prin conventiile si acordurile mentionate mai sus.

Avand in vedere cele retinute, in baza art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere nr..X/2008 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar la nivel central pe anii 2001-2004 si a se analiza daca aceste cheltuieli efectuate la nivelul Sucursalei .X. in **suma de .X. lei/2001, in suma de .X. lei/2002, in suma de .X. lei/2003 si in suma de .X. lei/2004** si preluate din Procesul verbal nr..X./2005 si cheltuielile efectuate la nivelul Sucursalei .X. in **suma de .X. lei/2001, suma de .X. lei/2002, suma de .X. lei/2003 si suma de .X. lei/2004** preluate din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2005 reprezinta despagubiri pentru lipsurile de .X. constatate in timpul Transporturilor .X.e reglementate de actele normative mentionate mai sus, specifice acestui domeniu de activitate si in functie de cele constatate se va recalcula impozitul pe profit datorat suplimentar de contestatoare si accesoriile aferente.

5.Cu privire la suma de .X. lei/2002 si suma de .X. lei/2003 cauza supusa solutionarii esta daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit reducerile tarifare acordate de contestatoare unor societati comerciale in baza unor contracte comerciale incheiate cu acestea.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X/2008 incheiat la centrala, au fost preluate din Procesul verbal nr..X./2005 incheiat la Sucursala .X. cheltuieli nedeductibile in **suma de .X. lei/2002 si in suma de .X. lei/2003 reprezentand** reduceri tarifare considerate nedeductibile in conformitate cu prevederile art.4 alin.6 lit.m din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare si cu prevederile art.9.11. din HG nr.859/2002.

Societatea sustine ca in baza contractelor de plata, incheiate cu diverse societati, SC .X. X SRL, SC .X. SRL, etc. au fost acordate reduceri tarifare in functie de diverse criterii care trebuiau sa fie evidentiata in facturi emise de .X. .X. catre clienti, rezultand in acest caz un venit impozabil mai mic dar din eroare .X. .X. nu a prins in factura reducerile tarifare si conform contractului, clientii au emis facturi catre .X. .X. pentru reducerile tarifare care au compensat astfel veniturile mai mari declarate de .X. .X. si astfel calculul impozitului pe profit nu a fost denaturat. Societatea precizeaza ca prin Sentinta Civile .X. .X. a fost obligata la plata facturilor emise de clienti pentru reducerile tarifare si anexeaza la contestatie in dosarul Sucursalei .X., copii dupa facturi, contracte,

concilieri si sentinte civile, pag nr.267 - nr.280, respectiv pag. 300 – 312, pag.281 - 400.

In drept, potrivit art.4 alin.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de de 30.X.2002, *“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”*

La art.4 alin.6 lit.m) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt cheltuieli nedeductibile,

„m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;

La cap.IV din Decizia nr.3/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată

“VI. Reducerile de preț pot fi încadrate în două categorii:

- reduceri de natură comercială, care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;

- reduceri de natură financiară, care poartă denumirea de sconturi și se acordă procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Deductibilitatea cheltuielilor rezultate din aplicarea reducerilor comerciale sau financiare se acordă în următoarele condiții:

- orice reducere de preț trebuie să fie compatibilă cu prevederile Legii concurenței nr. 21/1996, cu modificările și completările ulterioare;

- să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;

- să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;

- să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale;

- reducerile să se acorde în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților, după caz”.

La art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 01.X.2002-31.X.2003, se prevede ca sunt cheltuieli nedeductibile:

„j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”

Potrivit pct. 9.11. din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

“9.11. 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.

Sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil reducerile de natură comercială și/sau financiară, acordate clienților, care nu sunt evidențiate distinct în documentele justificative de vânzare, potrivit prevederilor legale în vigoare.

Orice reduceri de natură comercială și/sau financiară pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil trebuie:

- a) să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;*
- b) să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;*
- c) să fie acordate în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților, după caz”.*

Potrivit prevederilor legale menționate se retine ca reducerile comerciale acordate clienților sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care sunt efective, în sume exacte în beneficiul clientului, nu constituie renumerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare, au fost acordate în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților și sunt evidențiate distinct în facturi sau alte documente legale.

În ceea ce privește înregistrarea în contabilitate a reducerilor de preț la pct.42-43 din OMFP nr. 1784/ 2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, au obligația să întocmească situații financiare anuale, se prevad următoarele:

“ 42. Reducerile de preț de natură comercială se înregistrează la momentul acordării acestora pe baza documentelor ce le atestă, astfel:

a) dacă în factura inițială sunt evidențiate distinct reducerile de preț acordate, respectiv primite, atât vânzătorul, cât și cumpărătorul înregistrează în contabilitate factura la valoarea netă comercială, aceasta reprezentând valoarea inițială, mai puțin reducerile acordate;

b) în situația în care, ulterior facturării inițiale, vânzătorul acordă clientului reduceri de preț, conform clauzelor contr.X.e, acestea se cuprind într-o factură ulterioară în roșu, care se înregistrează în contabilitate astfel:

- la vânzător, valoarea reducerilor acordate pentru livrări efectuate în același exercițiu:

% = 411 411 = % - sumele în roșu
7xx sau 7xx
4427 4427

- la cumpărător, reducerile primite corectează valoarea stocurilor, atunci când acestea se regăsesc în gestiune, sau cheltuielile cu stocurile, când acestea au fost scăzute din gestiune:

401 = % % = 401 - sumele în roșu
3xx, 6xx sau 3xx, 6xx
4426 4426

43. Reducerile de natură financiară se înregistrează în contabilitate astfel:

- la vânzător, valoarea reducerilor acordate:

% = 411
667
4427

- la cumpărător, valoarea reducerilor primite:

401 = %
767
4426

În susținerea cauzei societatea depune la dosarul cauzei un număr de 30 facturi fiscale emise în perioada 2002-2003 de SC .X. SRL către .X. .X. .X. SA- Sucursala .X. reprezentând c/val reducere tarifara conform contractelor de plata centralizata nr.1.1.b./X/2002 și nr.B.1.3/X/2003, factura nr.X/27.X.2003 emisa de Compania de .X. .X. SRL către .X. .X. .X. SA- Sucursala .X.. Din analiza documentelor prezentate de contestatoare se reține faptul ca Societatea Nationala de .X. .X. .X. – .X. .X. SA – Sucursala .X. .X. SA .X. a acordat în perioada 2001 - 2003, unor societati comerciale precum SC.X. .X. .X. SRL SC .X. XX SRL, SC .X. SRL și SC .X. SA reduceri tarifare în functie de diverse criterii.

Conform Contractul nr.1.1.b/X/2002 încheiat cu SC .X. SRL, Contract nr.1.1.b/X/2002 încheiat cu SC.X. .X. SRL, Contractul nr.1/X. /2001 încheiat cu SC .X. SRL .X., Contract nr.1.1 a/X/2002 și Contract nr.1.1 a/2X/2002 încheiat cu SC .X. SA., actele aditionale la aceste contracte și procesele verbale de conciliere anexate în copie la dosarul contestatiei se reține ca aceste reduceri au fost prevazute la expeditiile de marfuri derulate în trafic local și în traficul de export import prin porturile maritime și fluviale efectuate cu scrisori de trasura în trafic local și au fost refacturate de beneficiari ulterior prestarii serviciilor în baza contractelor mentionate și a actelor aditionale la acestea sau ca urmare a unor hotarari judecatoresti definitive – Hotararea nr.X/.X. 2002 privind SC .X. SRL.

Avand in vedere cele retinute, documentele depuse de societate in sustinerea cauzei, **cu privire la suma de .X. lei/2002 si suma de .X. lei/2003 evidentiata in facturi fiscale**, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si a se desfiinta decizia de impunere nr..X/2008 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar la nivel central pe anii 2001-2004 pentru a se analiza daca aceste sume reprezinta reduceri de pret de natura comerciala, asa cum sunt definite de actele normative in vigoare, au fost inregistrate ca atare in evidenta contabila si au influentat in mod corespunzator profitul impozabil si in functie de cele constatate a se recalcula impozitul pe profit datorat suplimentar de contestatoare si accesoriile aferente.

Avand in vedere cele retinute la acest capitol III.C pct.1-6, documentele suplimentare depuse de contestatoare in sustinerea cauzei, prevederile legale in vigoare pe perioada verificata, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere nr..X/2008 pentru intreaga suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si accesorii aferente in suma de .X. lei pentru a se reanaliza documentele depuse de societate in sustinerea cauzei, argumentele invocate de contestatoare si in functie de cele constatate se v-a recalcula impozitul pe profit datorat de .X. .X. .X. SA pe aceeasi perioada ce a facut obiectul inspectiei fiscale in urma caruia s-a emis decizia mai sus mentionata.

La reverificare vor fi analizate si celelalte argumente ale contestatoarei si vor fi avute in vedere la stabilirea impozitului pe profit si accesorii aferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.21 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, art.2, art.5, art. 6, art.12 din OG nr.83/1998, art.14, art.10, art.12, art.14, art.16, art.19, art.25 lit. B pct.b din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.18, art.22, art.24, art.29 lit.B alin.a) si alin.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 60 alin.2) din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 aprobat prin HG nr.704/1993, art.4(4) din OUG nr.217/1999 privind impozitul pe profit art. 19 si 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.94, art.231, art.213 si art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulata de Societatea Nationala de .X. .X. de .X. „.X. .X.” SA pentru suma de **.X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.**

2. Respingerea contestatiei formulata de Societatea Nationala de .X. .X. de .X. „.X. .X.” SA pentru suma de **X lei** reprezentand:

- **X lei taxa pe valoarea adaugata de plata;**
- **X lei accesorii aferente.**

3. Desfiintarea Deciziei de impunere nr..X/2008 pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- **.X. lei impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane nerezidente**

- **.X. lei accesorii aferente**
- **X lei taxa pe valoarea adaugata de plata;**
- **X lei accesorii aferente.**
- **.X. lei impozit pe profit**
- **.X. lei accesorii aferente.**

urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa de control pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la data comunicarii .

DIRECTOR GENERAL,

X

X