

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.352/30.10.2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
C.N. "AP" S.A.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- accesorii aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- taxa pe valoarea adaugata;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata;
- impozit pe profit;
- majorari de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa la Directia generala ... in data de ... asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de ..., data comunicarii deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 alin.1 lit.b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de C.N. "AP" S.A..

I. Prin contestatia formulata, C.N. "AP" S.A. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

I. Contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator

C.N. "AP" S.A. contesta suma de ... lei reprezentand diferenta intre contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala nr. ... in cuantum de ... lei si cea inscrisa in decizia de impunere nr. ... in suma de ... lei.

In ceea ce priveste fondul de participare a salariatilor la profit achitat in perioada 2003 - 2005, societatea contestatoare sustine ca a aplicat corect prevederile O.U.G. nr. 150/2002, in sensul ca "*participarea*

salariatilor la profit nu este suportata din fondul de salarii ci din profitul net, in baza prevederilor O.G. nr. 64/2001”.

De asemenea, C.N. "AP" S.A. invoca O.M.F.P. nr. 298/2002 prin care se stabileste modul de inregistrare contabila a participarii salariatilor la profit din care *“reiese foarte clar ca fondul de participare la profit platit in perioada 2003 - 2005 nu reprezinta fond de salarii”.*

Societatea contestatoare arata ca *“o definire exacta si definitiva a veniturilor ce intra in baza de impunere pentru contributia de asigurari sociale de sanatate angajator se face abia in Ordinul nr. 221/04.11.2005 prin care se aproba normele metodologice privind contributia de asigurari sociale de sanatate”,* fapt pentru care *“incepand cu anul 2006, participarea salariatilor la profit se include in baza de calcul a contributiei de asigurari sociale de sanatate angajator”.*

Totodata, societatea contestatoare arata ca la pagina 12 din raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, *“se confunda contributia individuala de asigurari sociale de sanatate de 7% (care este reglementata de art. 51 din O.U.G. nr. 150/2002 si are o anumita baza de impunere respectiv un cumul de venituri salariale definite de Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare ale acestuia aprobate prin H.G. nr. 44/2004) cu contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate tot de 7% (care este reglementata de art. 52 din U.O.G. nr. 150/2002 dar are o cu totul alta baza de impunere reglementata de lege si care are legatura doar cu fondul de salarii efectiv)”.*

In concluzie, C.N. "AP" S.A. contesta baza impozabila in suma de ... lei reprezentand fond de participare a salariatilor la profit achitat in perioada 2003 - 2005, contributia aferenta acesteia in suma de ... lei si accesoriile in cuantum de ... lei.

II. Taxa pe valoarea adaugata

2.1. C.N. "AP" S.A. arata ca isi insuseste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar aferenta cheltuielilor cu reparatiile stadionului, intretinerea spatiilor verzi si cu proiectarea si reparatiile Muzeului, dar sustine ca la calculul accesorilor nu s-a tinut *“seama de faptul ca la fiecare termen de plata C.N. "AP" S.A. avea de recuperat taxa pe valoarea adaugata”.*

2.2. Referitor la estimarea veniturilor aferente liniilor de cale ferata achizitionate de la C.N. C.F.R. S.A., societatea contestatoare arata ca in perioada februarie 2002 - aprilie 2003 *“nu a incheiat contracte pentru utilizarea liniilor de cale ferata achizitionate de la C.N. C.F.R. S.A. intrucat procedura de licitatie pentru incheierea acestora a fost suspendata de instanta”,* C.N. "AP" S.A. neavand *“baza legala pentru a emite facturi pe baza carora sa inregistreze venituri”.*

De asemenea, societatea contestatoare arata ca veniturile obtinute in perioada mai 2003 - decembrie 2006 in functie de care s-a calculat media veniturilor lunare in baza careia s-au estimat veniturile aferente perioadei februarie 2002 - aprilie 2003, au la baza tariful de 4,25 euro/vagon, tarif aplicabil dupa publicarea in Buletinul Comercial, respectiv incepand cu data de 1 mai 2003.

Intrucat *“acest tarif nu poate fi aplicat retroactiv”*, in perioada anterioara datei de 1 mai 2003 se *“putea aplica doar tariful care exista deja aprobat, publicat si utilizat de C.N. C.F.R. S.A. pentru perioada respectiva”*.

In ceea ce priveste *“pretul de piata care trebuie avut in vedere la estimarea veniturilor din utilizarea liniilor de cale ferata pentru perioada februarie 2002 - aprilie 2003”*, societatea contestatoare sustine ca nu pot fi utilizate decat tarifele pentru servicii auxiliare efectuate de C.F.R. catre terti publicate in Foaia Oficiala C.F.R. nr. 10/2002.

In baza acestor tarife, C.N. "AP" S.A. a recalculat baza impozabila suplimentara si taxa pe valoarea adaugata aferenta, contestand suma de ... lei reprezentand diferenta fata de taxa pe valoarea adaugata stabilita de organul de inspectie fiscala.

III. Impozit pe profit

3.1. Reducerea pentru profitul reinvestit

C.N. "AP" S.A. arata ca *“a aplicat corect prevederile Legii nr. 189/17.04.2001 coroborate cu prevederile O.G. nr. 64/2001 aprobata prin Legea nr. 769/2001”*, in sensul ca a repartizat in *“alte rezerve constituite ca surse proprii de finantare aferente profitului rezultat din vanzari de active, respectiv, aferente facilitatilor fiscale la impozitul pe profit”* reducerea de impozit cu 50% in suma de ... lei pentru profitul reinvestit in suma de ... lei in conformitate cu Hotararea Adunarii Generale a Actionarilor nr. ... privind aprobarea bilantului contabil pe anul 2001.

De asemenea, contestatoarea arata ca Hotararea Adunarii Generale a Actionarilor nr. ... fiind definitiva, nu a efectuat corectia impozitului pe profit pe anul 2001 conform declaratiei rectificative nr. ... prin care profitul reinvestit a fost majorat la suma de ... lei iar facilitatile fiscale au fost diminuate la suma de ... lei.

C.N. "AP" S.A. invoca in sustinere prevederile punctului 9 din Legea nr. 189/2001, ale art. 1 (1) din O.G. nr. 64/2001, ale O.M.F.P. nr. 298/2002 si arata ca Decizia nr. 3/2002 *“incalca prevederile O.G. nr. 64/2001 aprobata prin Legea nr. 769/2001 care stabileste alte reguli de repartizare a profitului la companiile nationale”* neavand *“caracter de lege speciala”*.

3.2. Reducerea impozitului pe profit cu 10% din pretul de achizitie a unor echipamente

Contestatoarea sustine ca *“a aplicat corect deducerea din profitul impozabil a sumei de ... lei reprezentand cota de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor tehnologice achizitionate in perioada 01.01.2001 - 19.04.2001”* si arata ca din prevederile O.U.G. nr. 217/1999 si ale O.G. nr. 70/1994 rezulta ca deducerea cotei de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor este posibila numai in declaratia anuala intrucat *“declaratia trimestriala, conform O.M.F. nr. 1313/1999, nu include rubrica de cheltuieli deductibile”*.

C.N. "AP" S.A. arata ca nu este interzisa *“aplicarea acestei facilitati la sfarsitul anului 2001, fie prin declaratia anuala initiala fie printr-o declaratie rectificativa depusa ulterior”* si face trimitere la O.U.G. nr. 217/1999 care *“da posibilitatea ca in cazul in care se realizeaza pierderi, aceasta reducere de 10% sa fie recuperata din profiturile obtinute in urmatoorii 5 ani”*.

3.3. Impozit pe profit - reducere pentru profitul reinvestit 2002 - 2005

C.N. "AP" S.A. arata ca *“a achizitionat liniile de cale ferata din surse proprii, ca bunuri private ale statului si nu ca bunuri publice”*, acestea intrunind *“toate conditiile unor active corporale amortizabile”*.

Contestatoarea sustine ca *“nu se afla in nici una din situatiile mentionate”* la art. 8 (3) si art. 12 din Legea nr. 213/1998.

De asemenea, contestatoarea arata ca liniile de cale ferata achizitionate din surse proprii, desi *“instanta a hotarat ca acestea sunt bunuri apartinand domeniului public”*, sunt amortizabile in conformitate cu anexa 3 la H.G. nr. 1031/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind inregistrarea in contabilitate a bunurilor care alcatuiesc domeniul public al statului si al unitatilor administrativ - teritoriale, cu art. 1pct. 1 din O.M.F.P. nr. 555/2003 privind modificarea si completarea O.M.F.P. nr. 618/2002 pentru aprobarea Precizarilor privind inventarierea bunurilor din domeniul public al statului, si cu art. 24 (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de textele de lege invocate, C.N. "AP" S.A. sustine ca beneficiaza de *“reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit atunci cand a achizitionat din surse proprii liniile de cale ferata de la C.N. C.F.R. S.A., indiferent de regimul acestora - bun public sau bun privat al statului”*.

3.4. Impozit pe profit - cheltuieli reparatii Muzeu si cheltuieli cu proiecte

C.N. "AP" S.A. contesta *“modul de calcul al impozitului suplimentar in suma de ... lei si accesoriile corespunzatoare, pentru*

cheltuielile cu reparatiile la Muzeu si cheltuielile cu proiecte in suma de ... lei, cheltuieli pe care contestatoarea si le asuma.

3.5. Amortizare cale ferata

C.N. "AP" S.A. arata ca *"a achizitionat liniile de cale ferata din surse proprii"* si ca *"beneficiaza de dreptul de a le amortiza pe durata de utilizare stabilita la momentul punerii in functiune"*.

In sustinere sunt invocate prevederile art. 8 (3) si art. 12 din Legea nr. 213/1998, Legea nr. 219/1998, H.G. nr. 1031/1999, O.M.F.P. nr. 555/2003 si art. 24 (3) din Legea nr. 571/2003.

In concluzie, contestatoarea sustine ca si *"in conditiile in care instanta a hotarat ca acestea sunt bunuri apartinand domeniului public, trebuiau amortizate"* conform actelor normative invocate.

3.6. Venituri nefacturate aferente liniilor de cale ferata

C.N. "AP" S.A. contesta modul de *"estimare a bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand venituri nerealizate aferente liniilor de cale ferata achizitionate de la C.N. C.F.R. S.A."* in perioada februarie 2002 - aprilie 2003, din urmatoarele motive:

a) in perioada februarie 2002 - aprilie 2003, contestatoarea nu a incheiat contracte pentru utilizarea liniilor de cale ferata intrucat *"procedura de licitatie pentru inchirierea acestora a fost suspendata de instanta la reclamatia unor operatori portuari"*, fapt pentru care nu au fost emise *"facturi pe baza carora sa se inregistreze venituri"*.

b) tariful de 4,25 euro/vagon aplicabil incepand cu data de 01.05.2003, *"nu poate fi aplicat retroactiv"*. Tarifele de acces pe caile ferate se publica in Buletinul comercial C.F.R. si se aplica *"in aceleasi conditii, uniform clientilor"*, conform Regulamentului de Transport pe caile ferate din Romania aprobat prin O.G. nr. 41/1997.

c) pretul de piata utilizat in estimarea veniturilor neinregistrate in perioada februarie 2002 - aprilie 2003 nu poate fi decat cel publicat in Dispozitia nr. 13/14.05.2002 privind aprobarea tarifelor pentru servicii auxiliare efectuate de CFR catre terti publicata in Foaia Oficiala CFR nr. 10/2002.

In baza elementelor sus mentionate, C.N. "AP" S.A. a procedat la recalcularea venitului nefacturat in perioada februarie 2002 - aprilie 2003 si a stabilit ca baza impozabila corecta este in quantum de ... lei fata de ... lei cat a stabilit organul de inspectie fiscala, iar impozitul pe profit aferent este in suma de ... lei fata de ... lei.

3.7. Impozit pe profit - lucrari de reparatii

C.N. "AP" S.A. arata ca *"baza impozabila aferenta lucrarilor de reparatii in suma de ... lei, insusita de catre companie, nu a fost diminuata cu suma de ... lei reprezentand amortizarea mijloacelor fixe aferenta perioadei 2001 - 2005"*.

In baza prevederilor H.G. nr. 909/1997 si ale H.G. nr. 2139/2004, contestatoarea a calculat amortizarea modernizarilor pe durata de utilizare ramasa in cuantum de ... lei, valoare cu care se va diminua "*baza de impozitare stabilita suplimentar si insusita de catre companie*" si implicit se va diminua si impozitul pe profit si accesoriile aferente.

3.8. Impozit pe profit - cheltuieli cu reparatiile la Stadion

C.N. "AP" S.A. contesta accesoriile aferente facturii nr. ... motivand ca aceasta factura "*emisa de S.C. ... S.R.L. are data emiterii 30.11.2004 si a fost inregistrata in evidenta contabila in luna noiembrie 2004*".

3.9. Impozit pe profit - ajustari ale bazei impozabile aferente perioadei 2001 - 2005 inregistrate in evidenta contabila in perioadele urmatoare

C.N. "AP" S.A. contesta "*stabilirea bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe profit pentru suma de ... lei precum si a impozitului pe profit aferent in suma de ... lei prin neluarea in considerare a unor operatiuni care privesc perioada 2001 - 2005 dar care, din motive obiective, nu au putut fi inregistrate la perioada la care se refera*".

De asemenea, contestatoarea arata ca in conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 600/2004 "*pentru perioada supusa controlului nu mai poate depune declaratie rectificativa*" si ca "*revenirea asupra refuzului formulat fata de S.C. ... S.R.L. are la baza Sentinta Civila nr.2006*".

3.10. Impozit pe profit - calcul accesorii

C.N. "AP" S.A. contesta termenul de scadenta avut in vedere de organul de inspectie fiscala, modul de calcul al accesoriilor "*fara sa se tina seama de faptul ca la anumite termene de plata C.N. "AP" S.A. avea platit in plus impozit pe profit*" si recalculeaza accesoriile aferente impozitului pe profit.

IV. Referitor la Fondul Romania

C.N. "AP" S.A. arata ca "*a calculat pentru perioada 01.08. - 31.12.2001 Fondul Romania in suma de ... lei si nu in suma de ... lei*" si ca "*a virat suma de lei (nu ... lei), deci are de recuperat suma de ... lei*".

II. Prin decizia de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale ... au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. ...:

Verificarea a vizat perioada 01.01.2001 - 31.12.2005.

C.N. "AP" S.A. este o societate pe actiuni, cu capital integral de stat, care are ca principal obiect de activitate "alte activitati anexe transporturilor pe apa".

I. Contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator

Organul de inspectie fiscala a constatat ca "C.N. "AP" S.A. a platit in anii 2003 - 2005 angajatilor sai, fond pentru participarea salariatilor la profit pentru care s-a retinut numai impozitul pe veniturile din salarii si fond de sanatate datorat de angajati".

Avand in vedere faptul ca "fondul de participare a salariatilor la profit este de natura salariala, supunandu-se impozitului pe venitul din salarii, incluzandu-se in fisele fiscale ca baza de impozitare pentru impozitul pe venit" cat si prevederile art. 52 (2) din O.U.G. nr. 150/2002, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea contributiei pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator aferenta fondului de participare a salariatilor la profit si a accesoriilor.

II. Taxa pe valoarea adaugata

Organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a achizitionat de la S.N. C.F.R. 41 km. cale ferata in baza contractului de vanzare - cumparare nr. ...2002.

Prin Decizia nr. .../2006, definitiva si irevocabila, Inalta Curte de Casatie si Justitie a stabilit nulitatea absoluta a contractului de vanzare - cumparare nr.2002 pe considerentul ca, potrivit Legii nr. 213/1998 privind proprietatea publica si regimul juridic al acesteia, caile ferate fac parte din domeniul public al statului.

De asemenea, s-a constatat ca in perioada februarie 2002 - aprilie 2003, contestatoarea nu a incheiat contracte cu operatorii portuari si nu a inregistrat venituri desi "dispozitivul de cai ferate achizitionat in baza contractului de vanzare - cumparare nr.2002 nu ar fi putut fi inchis deoarece s-ar fi blocat activitatea portuara" iar "efectuarea cheltuielilor de reparatii la liniile de cai ferate nu a afectat traficul de vagoane (cand unele linii au fost inchise, vagoanele au fost dirijate pe liniile deschise)".

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a concluzionat ca "bunurile apartinand domeniului public al statului au fost folosite de catre operatorii privati fara ca C.N. "AP" S.A. sa fi incheiat contracte cu acestia si sa factureze prestarile respective", fapt pentru care, avand in vedere si adresa nr. .../2007 a Directiei Generale Juridice din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, a procedat la "estimarea veniturilor pentru perioada 14 februarie 2002 - 30 aprilie 2003 ... ca medie a

veniturilor lunare inregistrate de companie in perioada urmatoare multiplicata cu numarul de luni corespunzatoare”

Urmare a estimarii veniturilor pentru perioada 14 februarie 2002 - 30 aprilie 2003, a rezultat taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ... Lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a inregistrat cheltuieli cu reparatiile stadionului, cu intretinerea spatiilor verzi si cu proiectarea si reparatiile efectuate la Muzeul Constanta.

Avand in vedere ca aceste cheltuieli nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, organul de inspectie fiscala a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ... lei, majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Impozit pe profit

Organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a calculat in baza prevederilor art. 7 (2) din O.U.G. nr. 70/1994, reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul utilizat in anul curent pentru investitii in active corporale si necorporale, aplicand *“reducerea de 50% asupra sumei de ... lei reprezentand investitii efectuate si nu asupra sumei de ... lei cat reprezinta profitul utilizat in anul curent pentru investitii asa cum este repartizat in bilantul contabil la 31.12.2001”*.

Avand in vedere prevederile art. 7 (2) din O.G. nr. 70/1994 cat si cele ale pct. 1 (4) din Decizia M.F.P. nr. 3 din 4 martie 2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a recalculat reducerea impozitului pe profit si a stabilit o diferenta de impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. nu a calculat deducerea din profitul impozabil a unei cote de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor tehnologice *“in luna in care se realizeaza investitia”* asa cum prevede art. 5 (4) din O.G. nr. 70/1994.

Intrucat contestatoarea a inregistrat deducerea in declaratia rectificativa nr. ...2002 iar investitia, achizitia de echipamente tehnologice a avut loc in perioada 01.01.2001 - 19.04.2001, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“societatea nu beneficiaza de deducerea din profitul impozabil in suma de ... lei, care este considerata baza impozabila stabilita suplimentar”*.

In anul 2002, contestatoarea a calculat conform art. 7 (2) din O.G. nr. 70/1994, reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru

profitul utilizat la achizitionarea de la S.N. C.F.R. a 41 km. cale ferata in baza contractului de vanzare - cumparare nr.2002.

Avand in vedere ca Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia nr. .../2006, definitiva si irevocabila, a stabilit nulitatea absoluta a contractului de vanzare - cumparare nr.2002 pe considerentul ca, potrivit Legii nr. 213/1998 privind proprietatea publica si regimul juridic al acesteia, caile ferate fac parte din domeniul public al statului, cat si prevederile pct. 3 din Decizia M.F.P. nr. 3 din 4 martie 2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a stabilit ca C.N. "AP" S.A. *"pierde dreptul de a beneficia de facilitatea fiscala acordata numai societatilor care investesc profitul utilizat pentru investitii in active corporale si necorporale amortizabile, dispozitivul de cai ferate nereprezentand bun amortizabil, fiind calificat de instanta ca apartinand domeniului public"*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a inregistrat cheltuieli cu reparatiile stadionului, cu intretinerea spatiilor verzi, cu reparatiile efectuate la Muzeul Constanta si cu studii si proiecte nefinalizate din anii precedenti inregistrate pe costuri in anul fiscal 2001, cheltuieli care, nefiind aferente realizarii de venituri impozabile, conform O.G. nr. 70/1994, Legii nr. 414/2002 si Legii nr. 571/2003, nu sunt deductibile fiscal.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a inregistrat in perioada 2002 - 2005 cheltuieli cu amortizarea caii ferate ce face obiectul contractului de vanzare - cumparare nr.2002 incheiat cu S.N. C.F.R..

Avand in vedere ca Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia nr. .../2006, definitiva si irevocabila, a stabilit nulitatea absoluta a contractului de vanzare - cumparare nr.2002 pe considerentul ca, potrivit Legii nr. 213/1998 privind proprietatea publica si regimul juridic al acesteia, caile ferate fac parte din domeniul public al statului, si in temeiul art. 5 (1) din O.G. nr. 70/1994, art. 11 (1) din Legea nr. 414/2002, art. 24 (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003, art. 5 din Legea nr. 15/1994 si adresei nr. .../2007 a Directiei Generale Juridice din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli cu amortizarea caii ferate care face parte din domeniul public al statului nu sunt deductibile fiscal.

Aferent acestor cheltuieli, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada februarie 2002 - aprilie 2003, C.N. "AP" S.A. nu a inregistrat venituri din exploatarea dispozitivului de cai ferate.

Avand in vedere ca dispozitivul de cai ferate achizitionat prin contractul de vanzare - cumparare nr. 4641/13.02.2002 *“nu ar fi putut fi inchis deoarece s-ar fi blocat activitatea portuara”*, in baza prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea veniturilor *“calculate ca medie a veniturilor lunare inregistrate de companie in perioada urmatoare multiplicata cu numarul de luni corespunzatoare”*.

Aferent acestor venituri, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea lucrarilor de investitii efectuate la mijloace fixe existente, fapt pentru care, conform prevederilor art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 si art. 24 (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003, a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

IV. Fondul Romania

Organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a calculat si a virat Fondul Romania in cota legala, fapt pentru care *“nu a fost modificata baza de impunere pentru fondul datorat”*.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator

Verificarea a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2005.

1.1. Referitor la suma de ... lei reprezentand diferenta dintre contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator calculata in raportul de inspectie fiscala si cea inscrisa in decizia de impunere contestata, cauza supusa solutionarii este daca aceasta suma este legal datorata de C.N. "AP" S.A. in conditiile in care cuantumul corect calculat a fost preluat eronat in decizia de impunere.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit, prin raportul de inspectie fiscala nr. ... ca C.N. "AP" S.A. datoreaza pentru perioada 2003 - 2005 o contributie pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in cuantum de ... lei.

La completarea deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., in mod eronat s-a preluat contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei.

Prin adresa nr. .../2008 anexata la dosarul cauzei, organul de inspectie fiscala precizeaza ca *"a fost inscrisa eronat in decizia de impunere drept contributie datorata suplimentar suma de ... lei in loc de ... lei"*, fapt pentru care se retine ca diferenta in suma de ... lei nu este datorata de C.N. "AP" S.A..

In drept, conform art. 85 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin decizia de impunere se stabilesc *"impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat"*.

Fata de cele retinute, contestatia formulata de C.N. "AP" S.A. va fi admisa pentru capatul de cerere privind contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei, acest debit fiind rezultatul unei erori materiale.

1.2. Referitor la contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei si accesoriile aferente in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia sa calculeze contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator si asupra veniturilor din participarea salariatilor la profitul realizat de contestatoare in conditiile in care in baza de calcul a acestei contributii se cuprind si alte drepturi si indemnizatii de natura salariala, acordate în bani si în natura de catre angajator.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca, in conformitate cu prevederile art. 52 (2) din O.U.G. nr. 150/2002, C.N. "AP" S.A. avea obligatia ca pentru sumele platite in perioada 2003 - 2005 cu titlu de participare a salariatilor la profit sa calculeze si sa vireze contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei.

In drept, art. 52 alin. 1 si 2 din O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea si functionarea sistemului de asigurari sociale de sanatate, precizeaza urmatoarele:

"(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligatia sa calculeze si sa vireze casei de asigurari o contributie de 7% datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva; acestea au obligatia sa anunte casei de asigurari orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

(2) Persoanele juridice sau fizice prevazute la alin. (1) au obligatia platii contributiei de 7% raportata la fondul de salarii realizat".

Asadar, contributia pe care angajatorul are obligatia de a o plati se calculeaza prin aplicarea cotei de 7% asupra fondului de salarii realizat.

In perioada supusa verificarii, respectiv anii 2003 - 2005, fondul de salarii este definit prin Ordinul C.N.A.S. nr. 74/2000 pentru aprobarea Normelor privind modul de încasare a contributiilor la asigurarile sociale de sanatate, dupa cum urmeaza:

“A. Contributia angajatorului

1. Angajatorii au obligatia sa retina si sa vireze caselor de asigurari de sanatate contributia pentru asigurarile sociale de sanatate, în cota de 7% raportata la fondul de salarii.

Prin fond de salarii, în sensul prezentelor norme, se înțelege suma veniturilor în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica pentru munca prestata în baza unui contract individual de munca sau a unei conventii civile de prestari de servicii, încheiate potrivit legii, indiferent de perioada la care se refera.

În fondul de salarii se includ si indemnizatiile pentru plata concediilor medicale în caz de boala, prevenirea îmbolnavirilor, întarirea si refacerea sanatatii pentru primele 10 zile lucratoare care, potrivit legii, se suporta din fondul de salarii al angajatorului.

Sunt asimilate veniturilor care fac parte din fondul de salarii si urmatoarele drepturi:

- indemnizatiile din activitati desfasurate ca urmare a unei functii de demnitate publica, stabilita potrivit legii;

- drepturile de solda lunara, indemnizatii, prime, premii, sporuri si alte drepturi ale cadrelor militare, acordate potrivit legii;

- indemnizatia lunara bruta convenita administratorilor la companii/societati nationale, societati comerciale la care statul sau o autoritate a administratiei publice locale este actionar majoritar, precum si la regiile autonome;

- sumele primite de reprezentantii în adunarea generala a actionarilor, în consiliul de administratie si în comisia de cenzori;

- sumele primite de reprezentantii în organismele tripartite, conform legii;

- alte drepturi si indemnizatii de natura salariala, acordate în bani si în natura de catre angajator. [...]

Potrivit definitiei invocate mai sus, fondul de salarii cuprinde totalitatea veniturilor obtinute in schimbul muncii prestate în baza unui contract individual de munca sau a unei conventii civile de prestari de servicii.

De asemenea, prin ordinul dat in aplicarea actului normativ de baza s-au stabilit drepturile ce sunt asimilate veniturilor care fac parte din fondul de salarii pentru care se calculeaza si se vireaza contributia

pentru asigurarile sociale de sanatate în cota de 7% in care sunt incluse si "alte drepturi si indemnizatii de natura salariala, acordate în bani si în natura de catre angajator".

In concluzie, contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator se calculeaza prin aplicarea cotei de 7% asupra venitului din salarii si a celor avand izvorul in contractul de munca.

In raport de cele de mai sus, se retine ca sumele reprezentand participarea salariatilor la profitul societatii se regasesc intre celelalte drepturi asimilate veniturilor de natura salariala enumerate de legiuitor in articolul sus citat.

Fata de cele de mai sus, se retine ca organul de inspectie fiscala in mod legal au calculat in sarcina C.N. "AP" S.A. contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei pentru sumele platite in perioada 2003 - 2005 cu titlu de participare a salariatilor la profit.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca debitul este datorat precum si principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul contestatoarea datoreaza si accesoriile aferente in suma de ... lei.

Ca urmare se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capitol.

2. Impozit pe profit

Verificarea a vizat perioada 01.01.2001 - 31.12.2005.

2.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra legalitatii acestui impozit, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata nu reiese daca organul de inspectie fiscala a analizat incadrarea C.N. "AP" S.A. in prevederile art. 5 (4) din O.U.G. nr. 217/1999, respectiv daca aceasta beneficiaza de deducerea din profitul impozabil a cotei de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor tehnologice cumparate in anul 2001.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a inregistrat in declaratia rectificativa nr. .../2002 deducerea din profitul impozabil a cotei de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor tehnologice cumparate in perioada 01.01.2001 - 19.04.2001.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca C.N. "AP" S.A. nu beneficiaza de facilitatea prevazuta la art. 5 (4) din O.G. nr. 70/1994

privind impozitul pe profit, modificata prin O.U.G. nr. 217/1999, intrucat deducerea s-a efectuat in luna decembrie 2002 si nu in luna in care s-a realizat investitia.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a reintregit profitul impozabil cu cota de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor tehnologice si a stabilit ca C.N. "AP" S.A. datoreaza impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si accesoriile aferente.

In drept, O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, la art. 1, punctul 6, precizeaza urmatoarele:

<<Articolul 5 se completeaza cu alineatele (4) si (5) cu urmatorul cuprins:

"(4) Contribuabilii care achizitioneaza începând cu data de 1 ianuarie 2000 echipamente tehnologice (masini, utilaje, instalatii de lucru) si mijloace de transport, cu exceptia autoturismelor, beneficiaza de o deducere, din profitul impozabil aferent exercitiului financiar, a unei cote de 10% din pretul de achizitie al acestora. Deducerea se calculeaza în luna în care se realizeaza achizitia, numai din punct de vedere fiscal, prin înscrierea la cheltuieli deductibile în declaratia de impunere a sumelor respective. În situatia în care se realizeaza pierdere, aceasta se recupereaza din profiturile impozabile obtinute în urmatorii 5 ani">>.

Din textul de lege sus citat se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea facilitatii de achizitionarea anumitor echipamente tehnologice si mijloace de transport.

De asemenea, in articolul de lege invocat se prezinta modul in care se opereaza deducerea din profitul impozabil a cotei de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor.

Prin contestatia formulata, C.N. "AP" S.A. sustine ca "declararea obligatiilor catre bugetul de stat pentru impozitul pe profit si plata acestuia se efectueaza trimestrial", ca "declaratia trimestriala, conform O.M.F. nr. 1313/1999, nu include rubrica de cheltuieli deductibile" si ca "doar declaratia anuala, al carei model a fost aprobat prin acelasi act normativ, contine aceasta rubrica".

Totodata contestatoarea arata ca nu este interzisa "aplicarea acestei facilitati la sfarsitul anului 2001, fie prin declaratia anuala initiala fie printr-o declaratie rectificativa depusa ulterior", in aceasta perioada creditand bugetul de stat, si invoca perioada de 5 ani prevazuta de legiuitor pentru recuperarea deducerii cotei de 10% din pretul de achizitie al echipamentelor in cazul in care contribuabilul realizeaza pierdere.

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca din raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere

contestata, nu rezulta ca organul de inspectie fiscala a analizat daca echipamentele tehnologice achizitionate de C.N. "AP" S.A. in perioada 01.01.2001 - 19.04.2001 indeplinesc conditiile impuse pentru a beneficia de facilitatile acordate prin art. 1 pct. 6 (4) din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, si daca acestea sunt evidentiata in bilantului incheiat la data de 31.12.2001 in anexa nr. 6 "Situatia activelor imobilizate", la rubrica "Echipamente tehnologice".

De asemenea, se retine ca, intr-o speta similara, solutia propusa de Comisia Fiscala Centrala a fost aceea ca *"organele de control ar fi trebuit sa tina cont, pentru stabilirea corecta a obligatiilor bugetare si de facilitatile de reducere a impozitului pe profit la care agentul economic este indrituit prin legea fiscala chiar daca nu a fost evidentiata de contribuabil in declaratia de impozit pe profit, verificandu-se sinceritatea declaratiei si ansamblul operatiunilor patrimoniale pentru perioada controlata. [...] societatea beneficiind de facilitatea fiscala in termenul de prescriptie"*.

Fata de cele retinute si in conformitate cu art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*, decizia de impunere nr. ... se va desfiinta pentru impozitul pe profit in suma de ... lei si accesoriile aferente, urmand a se reverifica acelasi impozit, pe aceeasi perioada avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile contestatoarei.

2.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent veniturilor neinregistrate in perioada februarie 2002 - aprilie 2003, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta daca aceste venituri au fost corect estimate, in conditiile in care tariful de acces pe infrastructura feroviara este aplicabil numai dupa publicarea in Buletinul comercial C.F.R..

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada februarie 2002 - aprilie 2003, C.N. "AP" S.A. nu a incheiat contracte cu operatorii portuari si nu a inregistrat venituri din exploatarea caii ferate achizitionate in baza contractului de vanzare - cumparare nr.2002.

Prin Sentinta civila nr. .../2004, Tribunalul Constanta - Sectia Comerciala a stabilit nulitatea absoluta a contractului de vanzare - cumparare nr. ...2002 intrucat *"dispozitivul de linii ferate din portul*

Constanta este un bun proprietate publica si, potrivit art. 11 alin. 1 din Legea nr. 213/1998, este inalienabil, adica nu poate fi instrainat, ci doar dat in administrare, concesionat sau inchiriat”.

Sentinta civila nr. .../.2004 a ramas definitiva si irevocabila prin Decizia nr. .../.2006 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Consecinta declararii nulitatii absolute a contractului de vanzare - cumparare nr.2002 consta in “*repunerea partilor in situatia anterioara*” incheierii contractului, fapt pentru care C.N. "AP" S.A. a predat C.N. Cai Ferate C.F.R. S.A. dispozitivul de cale ferata in data de 02.04.2007.

Fata de acest aspect si cu privire la speta in cauza, Directia generala juridica din Ministerul Finantelor Publice a exprimat opinie legala prin adresa nr. .../.2007 prin care se precizeaza:

“Avand in vedere ca dreptul financiar-fiscal constituie ramura a dreptului public, la fel ca si dreptul administrativ, fiind expresia unor interese generale ale societatii, precizam ca in raporturile juridice de drept financiar-fiscal cele doua ramuri sunt complementare.

In atare situatie, precizam ca in dreptul administrativ se arata cu privire la efectele nulitatii actului administrativ, ca indiferent care organ pronunta nulitatea, el nu poate anula un act administrativ decat pentru cauze anterioare sau concomitente emiterii lui si ca anulara are ca regula efect retoractiv. Prin urmare, actele de anulare sting efectele actelor anulate considerandu-se ca acestea din urma nici nu au existat. Astfel, se subintelege ca pot fi sterse numai efectele juridice nu si faptele materiale care prin insasi existenta lor pot da nastere unor efecte juridice desosebite.

Mai mult decat atat, se precizeaza ca faptele materiale juridice cuprind evenimentele si actiunile omenesti atat licite cat si ilicite.

De asemenea, in acelasi tratat de drept administrativ este citata opinia unui al autor, potrivit careia “Numai efectele juridice ale actului sunt paralizate prin anulare, in timp ce consecintele lui de fapt sunt o realitate care s-a produs in trecut si care, deci nu poate fi ignorata”.

In atare situatie, in opinia noastra, cu toate ca partile au fost repuse in situatia anterioara ca urmare a pronuntarii unei hotarari judecatoresti, definitive si irevocabile de anulare a contractului de vanzare-cumparare, apreciem ca nu pot fi sterse efectele fiscale a acestuia.

Prin urmare, apreciem ca veniturile obtinute de companie pana la data pronuntarii sentintei mai sus mentionate sunt venituri ale companiei si se impun conform legislatiei in vigoare la memontul realizarii”.

Avand in vedere pe de o parte faptul ca pana la data pronuntarii Deciziei nr. .../2006, definitiva si irevocabila, C.N. "AP" S.A. a actionat ca proprietar al caili ferate, respectiv a desfasurat activitatea pentru care era autorizat, iar pe de alta parte faptul ca, desi declarata nula achizitia caili ferate, potrivit art. 485 din Codul civil, compania pastreaza fructele culese anterior nulitatii, **organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea veniturilor pe care C.N. "AP" S.A. trebuia sa le inregistreze in perioada februarie 2002 - aprilie 2003.**

Mai mult, faptul ca linia de cale ferata achizitionata in baza contractului de vanzare - cumparare nr.2002 a fost folosita de operatori desi compania nu a incheiat contracte cu acestia si nu a inregistrat venituri, rezulta si din nota explicativa data de seful biroului C.F. din C.N. "AP" S.A. care arata ca prin neutilizarea, inchiderea caili ferate s-ar fi blocat activitatea portuara.

In aceste conditii, in mod legal, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea veniturilor pe care C.N. "AP" S.A. trebuia sa le inregistreze in perioada februarie 2002 - aprilie 2003.

Organul de inspectie fiscala a calculat aceste venituri ca *“medie a veniturilor lunare inregistrate de companie in perioada urmatoare multiplicata cu numarul de luni corespunzatoare”*.

In drept, art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza urmatoarele:

“(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(2) În situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal”.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 7 pct. 26, defineste pretul de piata dupa cum urmeaza:

“pret de piata - suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent în acelasi moment si în acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, în conditii de concurenta loiala”.

“Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea

în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare".

In conformitate cu textele de lege sus citate, se retine ca, atunci cand procedeaza la estimarea bazei de impunere, organul de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere toate datele si documentele relevante astfel incat baza impozabila estimata sa fie cat mai apropiata de cea realizata de alt contribuabil cu activitate similara intr-o tranzactie desfasurata in acelasi loc si in acelasi moment cu cea care face obiectul estimarii.

In cazul in speta, la estimarea veniturilor rezultate din exploatarea caili ferate din perioada februarie 2002 - aprilie 2003 se impune, conform prevederilor legale invocate anterior, raportarea la veniturile obtinute in aceeasi perioada de alti agenti economici care desfasoara activitate similara cu C.N. "AP" S.A., respectiv exploatarea liniilor de cale ferata.

De asemenea, organul de inspectie fiscala trebuia sa aiba in vedere *"toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare"*, inclusiv legile specifice care guverneaza activitatea de transport pe caile ferate.

Astfel, O.G.R. nr. 41 din 28 august 1997 privind aprobarea Regulamentului de transport pe caile ferate din România, in vigoare in perioada pentru care se estimeaza veniturile, la punctele 4.4, 4.5, 4.9 si 4.10 precizeaza urmatoarele:

"4.4. Calea ferata va elabora tarife directe formate din cumularea tarifelor fiecarei cai ferate (transportatori feroviari autorizati), care vor sta la baza stabilirii pretului transporturilor si a lichidarii conturilor dintre caile ferate.

4.5. Tarifele cailor ferate se publica în Buletinul comercial CFR si se aplica în aceleasi conditii, uniform tuturor clientilor. [...]

4.9. Tarifele caili ferate intra în vigoare dupa publicare.

4.10. Tarifele, normele si instructiunile de serviciu nu pot deroga de la Regulament'.

Asadar, legea specifica impune conditii stricte in ceea ce priveste tarifele practicate in domeniul cailor ferate, tarife care, dupa publicare, se aplica uniform tuturor clientilor, ceea ce presupune ca aceste tarife devin opozabile erga omnes, dupa data publicarii in buletinul specific, fapt pentru care acestea nu pot fi aplicate retroactiv.

Cu alte cuvinte, organele de inspectie fiscala, la stabilirea prin estimare a veniturilor obtinute de operatorii economici nu se pot prevala pe perioada de raportare decat la tarifele in vigoare, reglementate pe acea perioada, in speta gasindu-si aplicabilitate si principiul neretroactivitatii, avand in vedere modalitatea de reglementare a tarifelor prin publicarea acestora in buletinul oficial.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, se retine ca la estimarea veniturilor din exploatarea caii ferate in perioada februarie 2002 - aprilie 2003 nu s-a avut in vedere faptul ca in domeniul cailor ferate, tarifele sunt reglementate prin legi specifice, si nici nu s-au identificat tarifele practicate in aceeasi perioada de alti contribuabili cu activitate similara.

Mai mult, in sensul articolelor din O.G.R. nr. 41 din 28 august 1997 sus citate, se retine ca C.N. "AP" S.A. a anexat la dosarul cauzei Foaia oficiala C.F.R. din 17 septembrie 2002 in care, la punctul 75, se precizeaza: *"Tarif pentru accesul convoaielor de manevra pe infrastructura feroviara - 30.000 lei/convoi km"*.

In consecinta, la estimarea veniturilor din exploatarea caii ferate in perioada februarie 2002 - aprilie 2003 nu s-au avut in vedere toate datele, documentele si legile specifice aplicabile in speta.

Fata de ele retinute si in conformitate cu art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*, decizia de impunere nr. ... se va desfiinta pentru impozitul pe profit in suma de ... lei si accesoriile aferente, urmand a se reverifica acelasi impozit, pe aceeasi perioada avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile contestatoarei.

2.3. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta daca acesta a fost corect calculat, in conditiile in care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta daca la stabilirea bazei impozabile s-au avut in vedere cheltuielile cu amortizarea din perioada 2001 - 2005.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca C.N. "AP" S.A. a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea unor lucrari de natura investitiilor efectuate la mijloacele fixe detinute de companie.

Avand in vedere ca investitiile efectuate la mijloacele fixe detinute de companie sunt supuse amortizarii, organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea bazei impozabile cu aceste sume inregistrate pe cheltuieli si a calculat impozitul pe profit aferent.

C.N. "AP" S.A., prin contestatia formulata, arata ca *"baza impozabila aferenta lucrarilor de reparatii in suma de ... lei, insusita de companie, nu a fost diminuada cu suma de ... lei reprezentand amortizarea mijloacelor fixe aferenta perioadei 2001 - 2005"*.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, a anexelor nr. 19g1 si 19g2 si a adresei nr. .../2008 emisa de Directia generala ..., nu rezulta daca la stabilirea impozitului pe profit suplimentar in suma de ... lei s-a diminuat baza impozabila reprezentand contravaloarea unor lucrari de natura investitiilor efectuate la mijloacele fixe inregistrate pe cheltuieli cu amortizarea acestora calculata pentru perioada 2001 - 2005.

Fata de cele retinute si in conformitate cu art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*, decizia de impunere nr. 148/07.04.2008 se va desfiinta pentru impozitul pe profit in suma de 36.227 lei si accesoriile aferente, urmand a se reverifica acelasi impozit, pe aceeasi perioada avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile contestatoarei.

2.4. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand accesorii calculate pentru neplata impozitului pe profit suplimentar contestat de C.N. "AP" S.A., cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra corectitudinii acesteia, in conditiile in care compania sustine ca "la anumite termene de plata avea platit in plus impozit pe profit".

In fapt, prin decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... s-a stabilit ca C.N. "AP" S.A. datoreaza un impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei si accesoriile aferente in suma de lei, din care compania contesta impozit pe profit in cuantum de ... lei pentru care a recalculat accesorii in suma de ... lei *"avand in vedere baza impozabila acceptata, scadentele corecte pentru plata impozitului pe profit si sumele virate in plus la anumite termene"*.

Referitor la modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit suplimentar, se retine ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca organul de inspectie fiscala a verificat daca la unele termene de plata ale impozitului pe profit, compania inregistra plati efectuate in plus cu titlul de impozit pe profit si, in caz afirmativ, daca acestea au fost avute in vedere.

Avand in vedere cele de mai sus cat si faptul ca accesoriile in suma totala de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar nu pot fi defalcate pe impozitul aferent fiecarei categorii de cheltuieli astfel incat sa fie posibila solutionarea distincta a acestora, in conformitate cu art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, potrivit caruia *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*, coroborat cu punctul 12.6 din O.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform caruia *“În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare”*, decizia de impunere nr. ... se va desfiinta pentru impozitul pe profit in suma de ... lei si accesoriile in suma de ... lei contestate de C.N. "AP" S.A. cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa a aceluiasi impozit, pe aceeasi perioada, conform retinerilor din prezenta decizie.

De asemenea, la reverificare se va avea in vedere si adresa nr. .../2008 anexata la dosarul cauzei, prin care organul de inspectie fiscala recalculeaza accesoriile pornind de la data corecta a scadentei si stabileste ca C.N. "AP" S.A. nu datoreaza suma totala de ... lei reprezentand urmatoarele:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar rezultat din impozitarea cheltuielilor cu reparatii stadion si spatii verzi;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar rezultat din impozitarea cheltuielilor cu reparatii stadion si spatii verzi;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar rezultat din impozitarea cheltuielilor cu studii si muzeu;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar rezultat din impozitarea cheltuielilor cu studii si muzeu.

3. Taxa pe valoarea adaugata

Verificarea a vizat perioada 01.01.2002 - 31.12.2005.

*3.1. Referitor la suma de ... lei reprezentand accesorii calculate pentru neplata taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala aferenta cheltuielilor cu reparatii muzeu, stadion si spatii verzi, necontestate de societate, Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca acestea au fost corect calculate, in conditiile in care C.N. "AP" S.A. sustine ca *“la fiecare termen de plata avea de recuperat taxa pe valoarea adaugata”*.*

In fapt, C.N. "AP" S.A. isi insuseste taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor efectuate cu reparatiile muzeului, stadionului si intretinerii spatiilor verzi dar sustine ca accesoriile aferente

au fost calculate *“fara sa se tina seama de faptul ca la fiecare termen de plata avea de recuperat taxa pe valoarea adaugata”*.

In drept, in perioada 01.01.2002 - 31.12.2005 majorarile de intarziere erau reglementate dupa cum urmeaza:

O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, la art. 31, precizeaza urmatoarele:

“Pentru neplata integrala sau a unei diferente din taxa pe valoarea adaugata în termenul stabilit, contribuabilii datoreaza majorari de întârziere calculate conform legislatiei privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor”.

Incepand cu data de 01.06.2002 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care, la art. 33, stabileste urmatoarele:

“Pentru neplata integrala sau a unei diferente din taxa pe valoarea adaugata în termenul stabilit, persoanele impozabile datoreaza majorari de întârziere si penalitati de întârziere calculate conform legislatiei privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor”.

Din data de 01.01.2004, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, la art. 119 (1), stipuleaza urmatoarele:

“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere”.

Asadar, pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, insusita de companie, si neplatita la termenele de scadenta se datoreaza majorari de intarziere.

Organul de inspectie fiscala a calculat in mod legal majorarile de intarziere începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta până in luna august 2005.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada 2002 - noiembrie 2005, C.N. "AP" S.A. a inregistrat suma negativa a taxei pe valoarea adaugata pentru care s-a solicitat rambursare prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de T.V.A., compania beneficiind de rambursare cu control ulterior.

Referitor la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 147³ alin. 6, precizeaza urmatoarele:

“Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscala de raportare, prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de taxa din perioada fiscala de raportare, decontul fiind si cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale urmatoare. Daca persoana impozabila solicita rambursarea soldului

sumei negative, acesta nu se reporteaza în perioada fiscala urmatoare. [...]”.

In raport de textul de lege sus citat se retine ca in conditiile in care C.N. "AP" S.A. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de T.V.A., suma solicitata nu putea fi reportata in perioada urmatoare, cu atat mai mult cu cat compania a beneficiat de rambursare cu control ulterior.

In ceea ce priveste sustinerea companiei potrivit careia *“la fiecare termen de plata avea de recuperat taxa pe valoarea adaugata”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prin rambursarea efectiva a taxei pe valoarea adaugata din perioada 01.01.2002 - 31.12.2005, debitele stabilite suplimentar cu titlul de taxa pe valoarea adaugata nu puteau fi stinse la data scadentei cu sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care C.N. "AP" S.A. a solicitat rambursare.

Dealtfel, prin contestatia formulata, C.N. "AP" S.A. se limiteaza numai la afirmatia potrivit careia *“la fiecare termen de plata avea de recuperat taxa pe valoarea adaugata”*, fara a prezenta detaliat modul de stingere a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in conditiile rambursarilor de taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele retinute, contestatia formulata de C.N. "AP" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de ... lei reprezentand accesorii calculate pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu reparatii muzeu, stadion si spatii verzi.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor estimate din exploatarea caii ferate in suma de ... lei si accesoriile in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra cuantumului acestora, in conditiile in care, la capitolul “2. Impozit pe profit”, punctul 2.2. din prezenta, decizia de impunere contestata a fost desfiintata pentru veniturile estimate din exploatarea caii ferate care reprezinta baza de impozitare a taxei.

In fapt, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea veniturilor pe care C.N. "AP" S.A. trebuia sa le inregistreze in perioada februarie 2002 - aprilie 2003 din exploatarea caii ferate achizitionate in baza contractului de vanzare - cumparare nr.2002.

Aferent acestor venituri estimate, organul de inspectie fiscala a stabilit ca C.N. "AP" S.A. trebuia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, din care compania contesta numai ... lei si accesoriile aferente.

La punctul 2.2. al capitolului "2. Impozit pe profit" din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestata pentru veniturile estimate aferente exploatarei caii ferate.

Consecinta desfiintarii actului contestat consta in reverificarea acelorasi taxe si impozite, pe aceeasi perioada.

In aceste conditii, pana la reverificarea veniturilor rezultate din exploatarea caii ferate in sensul estimarii acestora avand in vedere retinerile din prezenta decizie, nu se poate stabili cuantumul taxei pe valoarea adaugata aferenta avestora.

Fata de cele retinute si avand in vedere art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia "*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*", decizia de impunere nr. ... se va desfiinta pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor estimate din exploatarea caii ferate si accesoriile calculate pentru neplata la termen a taxei, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa a aceleasi taxe, pe aceeasi perioada, conform retinerilor din prezenta decizie.

Referitor la fondul Romania, se retina ca in urma verificarii efectuate nu au rezultat obligatii fiscale suplimentare.

Avand in vedere art. 206 (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia "*Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal*", contestatia formulata de C.N. "AP" S.A. este fara obiect pentru capatul de cerere referitor la fondul Romania.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 51(2), art. 52 din O.U.G. Nr. 150/2002, O.C.N.A.S. Nr. 74/2000, O.M.F. Nr. 306/2002, art. 1 pct. 6 din O.U.G. Nr. 217/1999, art. 7 pct. 26, art. 147³(6) din Legea nr. 571/2003, O.G. Nr. 41/1997, art. 31 din O.U.G. Nr. 17/2000, art. 33 din Legea nr. 345/2002, pct. 12.6 din O.A.N.A.F. Nr. 519/2005, art. 67, art. 85, art. 119(1), art. 206(2) si art. 216 din O.G. Nr. 92/2003, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulate de C.N. "AP" S.A. pentru suma totala de ... **lei** reprezentand contributie pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator si anulara capitolului corespunzator din decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de C.N. "AP" S.A. pentru suma totala de ... **lei**,

- accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata;
- contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- accesorii aferente contributiei pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator.

3. Desfiintarea deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe profit;
- accesorii aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel "C" sau la Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.