



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA nr. 4 din 2014
privind soluționarea contestației formulate de
SOCIETATEA NAȚIONALĂ .X.SA
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.906812/16.05.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/16.05.2013, cu privire la contestația formulată de SOCIETATEA NAȚIONALĂ .X. SA cu sediul in .X., B-dul .X. nr..X., sector .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având CUI .X..

SOCIETATEA NAȚIONALĂ .X. SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, respectiv pentru suma de **.X. lei reprezentând:**

- **.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,**

- precum și diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 2008-2012 în suma de **.X. lei**, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, acte administrativ fiscale emise de Direcția Generală .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrativ fiscale emise, respectiv **.X./2013** prin remitere sub semnătură, conform adresei de comunicare nr..X./2013 înregistrată la societatea contestatoare sub nr..X./2013, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Registratura Generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr..X. din **2013**, conform ștampilei aplicată pe aceasta, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SOCIETATEA NAȚIONALĂ .X. SA, numita în prezenta contestație SN.X. SA.

I. Prin contestația formulată, SOCIETATEA NAȚIONALĂ .X. SA susține următoarele:

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei și accesoriile aferente, societatea contestă:

A1. TVA colectată

CENTRAL .X.

- **debitul în suma de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar** din operațiunea de stornare a facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise către SC .X. SRL.

SN.X. SA susține că a emis factura nr..X./2009 în valoare totală de .X. lei și factura nr..X./2009 în valoare totală de .X. lei, iar în data de 30.06.2010 a fost întocmit Procesul verbal de conciliere înregistrat la societate sub nr..X./2010, prin care SN.X. SA și SC .X. SRL au convenit:

- anularea facturilor nr..X. și nr..X. din data de .X./2009;
- recalcularea valorii prestațiilor pe baza unor tarife negociate, tarife care nu erau prevăzute în Convenția nr..X./2008;
- în urma negocierii a rezultat ca SC .X. SRL datorează SN.X. SA suma de .X. lei, fără TVA.

Astfel, a fost emisă factura nr..X./2010, în valoare de .X. lei, inclusiv TVA și au fost stornate facturile nr..X. și nr..X. din data de .X./2009 prin factura nr..X./2010, în valoare de .X. lei.

SN .X. SA menționează că nerespectarea prevederilor Convenției nr..X./2008 a fost sesizată și de Curtea de Conturi a României în Procesul Verbal de constatare nr..X./2010 la pct..X., subpct. .X.

Auditorii publici externi ai Curții de Conturi au considerat că suma datorată de SC .X. SRL către SN .X. SA în baza celor două facturi, "*are un caracter incert*".

În timpul controlului Curții de Conturi s-a întocmit Procesul verbal de conciliere înregistrat sub nr..X./2010.

Urmare Procesului verbal de constatare nr..X./2010 Curtea de Conturi a emis Decizia nr..X./2010 privind înlăturarea abaterilor de la legalitate și regularitate consemnate în procesul verbal încheiat în urma acțiunii de control, în care nu s-a dispus nicio măsură de îndeplinit în ceea ce privește nerespectarea prevederilor Convenției nr..X./2008.

Mai mult, verificarea legalității relațiilor contractuale, urmare sesizării Curții de Conturi nr..X./2010 către MFP, a făcut obiectul Procesului verbal nr..X./2010 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF-DG.X.-

AIF, prin care nu s-au constatat nereguli în derularea relațiilor contractuale și financiare ale SN .X. SA cu SC .X. SRL.

.X. .X.

- debitul în suma de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar

La nivel de .X. se contestă o parte din diferențele stabilite în conformitate cu prevederile art.128 alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Normele metodologice de aplicare a acestuia.

În acest sens:

a) contestatara anexează situația diferențelor suplimentare de plată aferente lipsurilor constatate la inventarierea anuală în perioada 2008-2012 cu explicații aferente furturilor și documentele doveditoare, unde:

- pentru lipsurile constatate în anul 2008, din totalul de .X. lei suma de .X. lei reprezintă furturi,

- pentru lipsurile constatate în anul 2009, din totalul de .X. lei suma de .X. lei reprezintă furturi,

- pentru lipsurile constatate în anul 2010, din totalul de .X. lei suma de .X. lei reprezintă furturi,

- pentru lipsurile constatate în anul 2011, totalul de .X. lei reprezintă furturi,

- pentru lipsurile constatate în anul 2012, din totalul de .X. lei suma de .X. lei reprezintă furturi, acestea nefăcând obiectul stabilirii diferențelor de plată.

b) pentru vagoanele constatate lipsa la inventarierea efectuată pentru anul 2008 s-au înaintat adresele nr..X./2006 către Poliția .X. (.X. vagoane), nr..X./2007 către Poliția .X. (.X. .X.) și dosar juridic .X./2005 (.X. vagoane). Diferența de plată în valoare de .X. lei stabilită prin procesul verbal se consideră a nu fi datorată prin prisma prevederilor Codului fiscal.

SUCURSALA .X.

- debitul în sumă de X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar aferentă vagoanelor constatate lipsă la inventariere pentru care s-au înaintat adrese către organele de poliție, astfel conform prevederilor art.128 alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Normele metodologice de aplicare a acestuia, TVA nu este datorată.

- debitul în sumă de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar așa cum rezultă din "Situația diferențelor cantitative" provenite din șarjarea de vagoane pentru valorificarea acestora ca fier vechi în baza contractelor nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SA și nr..X./2003 încheiat cu SC .X. SRL.

Contestatara susține că în Decizia nr..X./2010 privind înlăturarea abaterilor de la legalitate și regularitate consemnate în procesul verbal încheiat în urma acțiunii de control, Curtea de Conturi a dispus "*stabilirea eventualelor prejudicii determinate de lipsa unor părți componente din vagoanele casate ce au facut obiectul Contractului nr..X./2008 încheiat între SN .X. SA și SC .X. SA*

și al Contractului nr..X./2003 încheiat între SN .X. SA și SC .X. SRL .X. și dispunerea măsurilor pentru recuperarea acestuia”.

De asemenea, prin Pocesul verbal de control încheiat de Curtea de conturi la data de .X./2012 s-a verificat modul de îndeplinire a măsurilor lasate prin ultimul proces verbal de control și “*auditorii publici externi constată implementarea măsurii.*”

Mai mult, facturile care au fost emise în baza contractelor nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SA și nr..X./2003 încheiat cu SC .X. SRL au făcut obiectul art.160 – măsuri de simplificare din Codul fiscal, pentru care s-a aplicat taxarea inversă, fapt pentru care nu este cazul de stabilire a debitelor suplimentare de plată în ce privește TVA.

- debitul în sumă de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar urmare practicării unor tarife preferențiale de închiriere vagoane în relația cu SC .X. SA.

Societatea susține că această speță a făcut obiectul controlului efectuat de inspectorii din cadrul MFP-Direcția .X., unde în Raportul de Inspecție Fiscală nr..X./2012 stabilesc doar calcularea de penalități de întârziere către SC .X. SA, penalități facturate și încasate.

A2 – TVA deductibilă

SUCURSALA .X.

- debitul în sumă de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA fără drept de deducere stabilită suplimentar este aferent:

- închirierilor de platforme, spații, pază, întreținere vegetație în sumă totală de .X. lei conform documentelor justificative prezentate în anexa nr.11 din anexa nr.7 la contestație;

- reparațiilor curente efectuate la minihotel .X., de SC .X. SRL potrivit facturii fiscale nr..X./2008, respectiv reparații efectuate la nava .X., potrivit facturii fiscale nr..X./2008, emisă de SC .X. conform documentelor justificative prezentate în anexa 14 din anexa 7 la contestație,

- achizițiilor de bunuri și servicii conform documentelor justificative prezentate în anexa 13 din anexa 7 la contestație.

B. Cu privire la impozitul pe profit

B1 SN .X. SA contestă pentru anul 2007 diferențe de venituri în sumă de .X. lei și cheltuieli în sumă de .X. lei.

B2 SN .X. SA contestă pentru perioada 2008-2012 diferențe de venituri în sumă de .X. lei și cheltuieli în sumă de .X. lei.

B.1.1 VENITURI

B.1.1.1. și B.2.1.2. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contestă veniturile suplimentare, în sumă de .X. (2007) + .X. lei (2008-2012) și accesoriile aferente urmare practicării, în opinia organelor de inspecție fiscală, a unor tarife preferențiale de închiriere vagoane în relația cu SC .X. SA, și susține că această speță a făcut obiectul inspecției economico-financiare unde în raportul de inspecție economico-financiară nr..X./2012 s-au

stabilit doar penalități de întârziere către SC .X. SA, penalități facturate și încasate.

B.1.2. CHELTUIELI

B.1.2.1. și B.1.2.6 .X, .X., Sucursala .X., Sucursala .X., .X., Sucursala .X.

Societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei** cu accesoriile aferente reprezentând despăgubiri acordate conform Regulamentului de transport, și susține că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în acest sens fiind adresa nr..X./2007 a MFP-Direcția Generală .X..

Mai mult aceste despăgubiri acordate conform regulamentului de Transport au fost considerate nedeductibile la nivelul subunităților .X., iar la controlul anterior, urmare contestației și reverificării acestea au fost reîncadrate ca fiind deductibile.

B.1.2.6. și B.2.2.7. Sucursala .X.

- Societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei (2007)+ .X. lei (2008-2012)** cu accesoriile aferente, înregistrată în contul .X. „*Cheltuieli contravaloare 50% bilete de odihnă și tratament*”, reprezentând cheltuieli suportate de societate în cuantum de 50%, dar nu mai mult de .X. lei, din contribuția unui bilet de odihnă sau tratament în țară sau străinătate procurat printr-o agenție de turism, susținând că aceste cheltuieli se centralizează de la toate sucursalele și se înregistrează ca și cheltuieli nedeductibile, dacă este cazul, conform art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei (2007) + .X. lei (2008-2012)** cu accesoriile aferente, reprezentând amortizare calculată pentru spațiile considerate închiriate, susținând că aceste spații fac parte din sediul administrativ al sucursalei și al centrului comercial .X. sau din spațiile productive ale sucursalei, amortizarea fiind calculată la valoarea mijloacelor fixe înregistrate în contabilitate conform art.24 alin.2 lit.a și lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu cota procentuală așa cum s-a aplicat de către organele de inspecție fiscală.

- Societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei** cu accesoriile aferente, reprezentând modernizări la imobile și navele .X. și .X., și nu cheltuieli de reparații, așa cum au încadrat organele de inspecție fiscală, anexând în susținere copii după documente justificative, anexele 8 și 9 din anexa 7 la contestație.

- Societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei (2007) + .X. lei (2008-2012)** cu accesoriile aferente, reprezentând achiziții, respectiv:

a) geantă de piele pentru revizor de vagoane, susținând că potrivit O.X. nr..X./2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind revizia tehnică și întreținerea vagoanelor în exploatare nr..X. aprobată de Ministerul.X. anexa 14, în lista sculelor și rechizitelor obligatorii se regăsește și geanta pentru scule și rechizite, necesară transportării sculelor pentru repararea vagoanelor defecte în corpul trenului, evenimente de pe calea ferată etc,

b) achiziții pentru dormitoare, susținând că Sucursala .X. – .X. are pe raza ei de activitate un număr de .X. dormitoare unde sunt cazați mecanicii de locomotive și mecanicii ajutoari detașați din țară, mecanici și mecanici ajutoari care lucrează în regim de turnus când apar cazuri de depășire a duratei maxime admise de instrucțiuni și se impune fie fracționarea turnusului, fie trimiterea de echipe regie pentru schimburi în parcurs, în vederea îmbunătățirii regimului de muncă conform dispoziției nr..X./1996 a Președintelui SN.X. și a Instrucțiunilor comune privind durata serviciului continuu maxim admis pe locomotive și Instrucțiunilor comune anexa 1.c pct.4

Astfel, societatea contestatară susține că aceste cheltuieli s-au înregistrat cu respectarea prevederilor art.21 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și siguranța circulației.

B.2.1. Venituri

B2.1.1. Central

Societatea contestă diferența suplimentară de venit în valoare de **.X. lei** și accesoriile aferente provenită din operațiunea de stornare a facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise către SC .X. SRL, și prezintă în susținere aceleași documente, date și informații prezentate la capitolul de TVA.

B.2.2. CHELTUIELI

B2.2.1. și 2.2.5. Central și Sucursala .X.

Societatea contestă suma de **.X. lei + .X. lei** și accesoriile aferente cheltuielilor cu reparațiile capitale efectuate în baza contractelor nr..X./2008 pentru reparații capitale cu modernizările și remotorizările la .X. și nr..X./2009 încheiat între SN.X. SA și SC .X. SA, precum și cele efectuate la clădirea .X., conducta de canalizare de la depozitul de motorină din .X., placa turnantă din depoul .X., pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat în mod eronat modernizări, invocând în susținere pct.7 lit.d din HG 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin OG nr.54/1997.

Mai mult, cheltuielile cu reparațiile capitale au fost efectuate pentru aducerea la parametri tehnici inițiali ai locomotivei care fac obiectul celor două contracte, anexând în susținere documente justificative.

Deasemenea, pentru lucrarile efectuate la mijloacele fixe supuse reparațiilor, respectiv clădirea .X., conducta de canalizare de la depozitul de motorină din .X., placa turnantă din depoul .X., acestea au fost supuse lucrărilor de reparații în vederea aducerii la parametri tehnici inițiali.

B.2.2.2 și B.2.2.7. .X., .X., Sucursala .X., Sucursala .X., Sucursala .X.

Societatea contestă debitul în sumă de **.X. lei** cu accesoriile aferente, reprezentând despăgubiri acordate conform Regulamentului de transport, și

susține că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în acest sens fiind adresa nr..X./2007 a MFP-Direcția Generală .X..

Mai mult, contestatara susține că aceste despagubiri acordate conform regulamentului de Transport au fost considerate nedeductibile la nivelul subunităților .X., iar la controlul anterior, urmare contestației și reverificării acestea au fost reîncadrate ca fiind deductibile.

B.2.2.7. .X.

Societatea contestă:

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, suma fiind compusă din .X. lei care nu putea fi înregistrată în contul .X. "*Investitii corporale in curs de executie*" întrucât reprezintă lucrări de reparații curente care constau în refacerea tencuielilor interioare, exterioare, reparații instalații electrice, termice, sanitare, refacerea hidroizolației, având în vedere că aceste clădiri au fost puse în funcțiune în anul 1909 (Post revizie .X.), 1919 (Post revizie .X.), 1930 (Dormitor ..X), 1943 (Depoul .X.) și suma de .X. lei care nu reprezintă contravaloarea unor modernizări, ci cheltuieli cu reparații conform documentelor anexate.

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, reprezentând cheltuieli cu comisioanele, majorări și penalități pentru impozite și taxe locale și majorări ce sunt aferente fostei societăți SC .X. care au fost primite după data de .X.2012, după fuziune, astfel:

- .X. lei reprezentând penalități pentru plata cu întârziere a impozitelor și taxelor la bugetul de stat, suma înregistrată ca și deductibilă (cont .X.) și transmisă la SN .X. prin nota de debitare nr..X./2012;
- .X. lei reprezentând amendă la primăria .X.;
- .X. lei penalități de întârziere la plata facturilor pentru diverși furnizori aferente contractelor încheiate cu aceștia (CN .X., SN .X. etc), reprezentând cheltuieli deductibile;
- .X. lei reprezentând sumele stabilite prin sentințele civile pentru personalul angajat și sunt cheltuieli deductibile,
- .X. lei reprezentând comisioane și onorarii pentru executarea de către birouri executorii pentru diverse sentințe civile;
- .X. lei reprezentând impozite și taxe locale aferente semestrelor I și II conform deciziilor de impunere emise de Primăria .X. și primite la Sucursala .X. în septembrie 2012 după fuziunea cu .X. a Sucursalei Muntenia .X., sunt în opinia sa cheltuieli deductibile.

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, reprezentând cheltuieli cu întreținere vegetație și chirii, astfel:

1. conform regulamentului vamal aprobat prin HG nr.707/2006 art.563-566 lit.i unde se menționează obligativitatea deținerii unui spațiu sau a mai multor spații de depozitare care să îndeplinescă condițiile necesare păstrării mărfurilor aflate sub supraveghere vamală, activitate direct legată de activitatea Sucursalei .X.;

2. conform Instrucției nr..X. emisă de Ministerul .X. este necesară curățarea ierbii din zona macazelor și zona de siguranță. Conform art.21 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

aceste cheltuieli sunt deductibile întrucât au fost efectuate pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă.

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, reprezentând cheltuieli aferente derulării contractului nr..X./2008 încheiat cu SC .X. SA având ca obiect transportul maritim de vagoane, cu cele două nave .X. și .X. În perioada aprilie 2008 - mai 2009 au rezultat cheltuieli în sumă de .X. lei, valoarea prestațiilor fiind facturată către SN .X. –Sucursala .X., iar valoarea recuperată a fost de .X. lei.

Datorită cererii scăzute la transport și neacoperirii nivelului minim de profitabilitate s-a ajuns în situația neacoperirii costurilor fixe, ceea ce în final a dus la decizia opririi activității de transport maritim de vagoane cu cele .X. nave, iar valoarea nerecuperată în sumă de .X. lei reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, reprezentând:

1. .X. lei - reparații curente executate conform contract .X./2007 la clădirea minihotel .X. în perioada în care clădirea aparținea sucursalei și nu după transferarea acesteia la SC .X..

Termenul de executare era de 30 de zile de la încheierea contractului, procesul verbal de recepție a lucrărilor executate cu nr..X. fiind încheiat în data de 28.01.2008. Astfel, cheltuiala aparține Sucursalei .X. chiar dacă factura a fost emisă în data de 14.02.2008, conform art.155 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. .X. lei - reprezentand reparație efectuată la nava .X. în mod eronat fiind cuprinsă de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială a sucursalei, întrucât factura a fost emisă pe numele SC .X. și înregistrată de aceasta.

B.2.2.8. Centrul de .X.

Societatea contestă:

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, reprezentând pierderea fiscală a SC .X. SA .X. nediminuată conform raportului de inspecție fiscală din data de 20.12.2010 la SC .X. SA .X., susținând că .X., în calitate de societate care a absorbit prin fuziune SC .X. SA .X. nu poate recupera pierderea fiscală înregistrată la nivel de SC .X. SA .X., conform art.26 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- debitul în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, reprezentând preluarea eronată în declarația 101 aferentă anului 2010 a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți, înscriind suma de .X. lei, în loc de .X. lei, atât cât avea înscris la rd.39 din declarația 101 aferentă anului 2009. Societatea susține ca pierderea fiscală a fost a SC .X. SA .X., iar .X. în calitate de societate care a absorbit prin fuziune SC.X. SA .X. nu poate recupera pierderea fiscală înregistrată la nivel de SC .X. SA .X., conform art.26 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., au fost

stabilite obligații fiscale în sarcina societății și dispuse măsuri ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată: 01.01.2008-31.01.2013

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr..X./2013 și Decizia de impunere nr..X.2013, inspecția fiscală a stabilit TVA de plată suplimentară în sumă totală de **.X. lei** și accesorii totale în sumă de **.X. lei**.

Din suma totală de **.X. lei**, societatea a contestat suma de **.X. lei** și accesorii aferente fără a preciza quantumul acestora.

A. TVA DEDUCTIBILA

TVA neacceptata la deducere: **.X. lei**;

SN .X. SA – SUCURSALA .X.

Prin Procesul verbal nr..X./2013, întocmit de DGFP .X. - Activitatea de Inspectie Fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca documentele inregistrate in jurnalul pentru cumparari intrunesc conditiile de deducere prevazute de art.145 alin.(1) si (2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu urmatoarele exceptii, constând în înregistrări eronate în contabilitate a :

- TVA aferentă închirierilor de platforme, spatii, paza, intretinere vegetatie in suma de .X. lei, facturate de S.C. .X. S.A., incalcand prevederile art.145 alin.(2) lit.a) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- TVA in suma de .X. lei, aferenta reparatiilor curente efectuate la minihotel .X., dupa transferarea acestuia de catre SN . X. - Sucursala .X. catre .X., potrivit facturii fiscale nr..X./2008, emisa de S.C. .X. SRL, respectiv la reparatii efectuate la nava .X., potrivit facturii fiscale nr..X.2008, emisa de S.C.X., fiind încălcate prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- TVA in suma de .X. lei, reprezentand achizitii de bunuri si servicii (genti de piele, aparatura electro-casnica, mobilier, perne, lenjerii) cu valori mari, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare acestor deficiente a rezultat TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei** structurată astfel:

- Pentru anul 2008 suma de .X. lei
- Pentru anul 2009 suma de .X. lei;
- Pentru anul 2010 suma de .X. lei;
- Pentru anul 2011 suma de .X. lei;
- Pentru anul 2012 suma de .X. lei.

B. TVA COLECTATA

TVA COLECTATA suplimentar in suma de .X. lei;

SN.X. SA – CENTRUL ZONAL .X.;

Prin Procesul verbal nr..X./2013 care a stat la baza raportului de inspecție fiscală, organele de inspectie fiscală au constatat, urmare inventarierii efectuate anual de SN .X. S.A. – Sucursala .X., respectiv Centrul Zonal .X., faptul ca exista lipsuri în gestiune în valoare totală de .X. lei, exclusiv TVA.

Astfel, s-a stabilit ca valoarea bunurilor lipsă din gestiune este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal și au calculat o diferență suplimentară de plată în valoare totală de .X. lei, aferentă lipsurilor cantitative stabilite pe bază de inventariere în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data faptului generator.

De asemenea, urmare inventarierii anuale efectuate pentru anul 2008 de către SN .X. S.A., s-a constatat un număr de .X. vagoane lipsă în gestiune a căror valoare rămasă de amortizat era în sumă de .X. lei.

Conform Dispoziției nr..X./2009 a Directorului General al SN .X. vagoanele lipsă din gestiune au fost evaluate la valoarea fierului vechi în sumă de .X. lei, care s-ar fi obținut dacă vagoanele respective ar fi fost valorificate sub forma deșeurilor.

Din verificarea efectuată, s-a constatat faptul că societatea nu a emis autofactura pentru colectarea TVA asupra unei baze de impozitare formată din valoarea bunurilor lipsă din gestiune evaluate la valoarea fierului vechi valorificabil în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat valoarea vagoanelor lipsă operațiune asimilată unei livrări de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și s-a stabilit o diferență suplimentară de plată în sumă de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 19\% = .X. \text{ lei}$);

TVA COLECTATA suplimentar in suma de .X. lei;

SN.X. SA – SUCURSALA .X.;

Prin Procesul verbal nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a). CU PRIVIRE LA LIPSA DIN GESTIUNE A UNOR VAGOANE.

Din verificarea contului .X. – “*Debitori diversi*”, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2009, in componenta soldului acestui cont se regasesc sumele de .X. lei, respectiv .X. lei inregistrate in urma Dispozitiilor nr..X./2008 si .X./2009 emise de SN .X. SA – .X.

Sumele mai sus mentionate, reprezinta contravaloarea a .X. de vagoane (.X. vagoane conform Dispozitiei nr..X./2008 si .X. vagoane conform dispozitiei nr..X./2009), constatate lipsa (disparute) din cadrul subunitatii Revizia vagoane .X. – Statia .X. in perioada 2002-2008.

Lipsa vagoanelor in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), a fost constatata cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, inregistrata in anii 2008 si 2009 si neimputata vreunei persoane.

Ulterior in baza Dispozitiei nr..X./2011 emisa de SN .X. SA-.X., sumele inregistrate in anii 2008-2009 in evidenta contabila a sucursalei, in baza Dispozitiilor .X. si .X. mai sus mentionate (reprezentand lipsa celor .X. de vagoane), au fost transmise prin intermediul conturilor de decontari intre unitati catre Centrala SN .X. SA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nici la momentul inregistrarii in evidenta contabila a sucursalei si nici la momentul scoaterii din evidenta contabila, nu a fost colectata TVA in suma de .X. lei (.X. lei x 19%) (nici nu a fost transmisa prin intermediul conturilor de decontari intre unitati catre Centrala SN .X. SA.) aferenta acestei lipse neimputabile, desi conform prevederilor art.128, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: "*Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar*" si nici nu se incadreaza in exceptiile alin.(8), lit.a) ale art.128 din acelasi act normativ.

b). CU PRIVIRE LA SARJAREA DE VAGOANE PENTRU VALORIFICARE CA FIER VECHI.

Organele de inspectie fiscală în anul 2008 între SN .X. SA .X. in calitate de vanzator si SC .X. SA in calitate de cumparator, a fost incheiat contractul nr..X./2008, având ca obiect sarjare a .X. vagoane de marfa pe roti proprii care indeplinesc conditiile de casare, mai putin osiile montate aflate in inventarul acestora. Din totalul de .X. vagoane, .X. vagoane au fost predate si sarjate pe raza de activitate a sucursalei .X..

Predarea de catre vanzator, cumparatorului a vagoanelor supuse sarjarii s-a facut pe baza de procese verbale, din analiza cărora a rezultat ca la predarea vagoanelor, acestea aveau "*lipsuri metalice majore*" (aparate de legare, tractiune, etc.) care au condus la diminuarea cantitatii de fier vechi care trebuia valorificata prin vanzare asa cum rezulta din "*Situatia diferentelor cantitative*" inregistrata sub nr..X./2010 la sucursala .X. –Serviciul .X. (intocmita ulterior inventarierii efectuate) ca urmare a derularii contractului cu SC .X. SA, greutatea componentelor lipsa a fost de .X. tone, in valoare totala de .X. lei determinata avandu-se in vedere pretul de .X. euro/tona, asa cum a fost mentionat la punctul 3.1 din contract si cursul leu/euro la data de 14.06.2010.

In mod similar s-a derulat si contractul nr..X./2003 incheiat cu SC .X. SRL asa cum rezulta din "*Situatia diferentelor cantitative*" inregistrata sub nr..X./2010 la sucursala .X. –Serviciul .X. (intocmita urmare a inventarierii efectuate) conform careia s-a constatat o lipsa de .X. tone in valoare totala de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nici la momentul inregistrarii in evidenta contabila a sucursalei si nici la momentul scoaterii din evidenta contabila, nu a fost colectata TVA in suma de .X. lei (.X. lei +.X. lei) aferenta lipsei neimputabile nefiind transmisa prin intermediul conturilor de decontari intre unitati catre Centrala SN .X. SA., desi conform prevederilor art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: "*Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar*" si nici nu se incadreaza in exceptiile alin.(8) lit.a) ale art.128 din acelasi act normativ.

c).CU PRIVIRE LA TVA AFERENTA PRACTICARII UNOR TARIFE DE INCHIRIERE PREFERENTIALE.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca sucursala a practicat tarife de Inchiriere vagoane preferentiale in relatia cu SC .X.S.A. .X..

Consecinta luarii in calcul a unor tarife, mai mici, pentru care nu exista o baza legala, nefiind inscise in tarifele din *Tarif Intern de Marfuri* aprobate, consta in diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in aceeasi perioada, 2007 – 2013, au fost inchiriate si altor unitati vagoane pe .X. osii seria .X., dar la tarife aprobate prin *Tarif Intern de Marfuri* si mai mult nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte reparatia vagoanelor asa cum era prevazut in contract.

Urmare a recalcularii estimative a chiriei datorate, luand in calcul tarifele aprobate de SN .X. S.A. prin *Tarif Intern de Marfuri*, a rezultat ca unitatea supusa inspectiei fiscale ar fi trebuit sa stabileasca, sa inregistreze si sa incaseze chirie pentru care avea obligatia calcularii, inregistrarii si declararii a unei taxe pe valoarea adaugata colectata in suma totala de .X. lei (inclusiv luna ianuarie 2013), conform art.11 alin.1, art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare; art.67 alin.(2) lit.b) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare; OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

TVA COLECTATA suplimentar in suma de .X. lei

SN .X. SA – Sediul .X.:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna august 2009, SN.X. SA a emis factura nr..X./2009, in valoare totala de .X. lei si factura nr..X./2009, in valoare totala de .X. lei.

Din continutul facturilor rezulta urmatoarele:

-prin factura nr..X./2009 au fost facturate "*servicii de stationare vagoane pe liniile "CN .X. SA" pentru perioada ianuarie 2009-iulie 2009+decembrie 2008(diferenta), conform anexa la factura*";

In anexa la factura este prezentat modul de calcul al tarifului aferent serviciului de stationare, calculul fiind facut in baza pct.3 din Conventia nr..X./2008, in care se precizeaza ca "*pentru prestatiile mentionate la pct. 1a si b si pct.2 de mai sus, beneficiarul se obliga sa achite prestatorului pentru perioada de valabilitate a conventiei o cota parte din suma anuala platita de .X. catre CN .X. SA, proportionala cu numarul de vagoane apartinand SC .X. SA inscise in parcul .X. SA, la care se adauga un profit de 3%.*"

Perioada de valabilitate a Conventiei este stabilita in cuprinsul acesteia, la pct.3, ultimul alineat, unde se precizeaza: "*Prezenta conventie a fost incheiata astazi 17.03.2008, in doua exemplare originale, cate unul pentru fiecare parte semnata si este valabila pana la denuntarea ei de una dintre parti.*"

-prin factura nr. .X./2009, au fost facturate « *taxe de remizare locomotive pentru perioada 26.11.2008-31.07.2009, conform tabel anexat* »

In anexa la factura este prezentat modul de calcul al tarifului aferent serviciului de remizare stabilit in euro/24 de ore incepute X nr. de zile de remizare X nr. locomotive X curs valutar euro/leu.

Prin notificarea nr..X./2009, SC .X. SA informeaza SN.X. ca facturile in cauza nu pot fi inregistrate in contabilitatea societatii din cauza faptului ca acestea nu au fost emise in conformitate cu prevederile Conventiei nr..X./2008.

In notificarea respectivă, SC .X. SA sustine ca ar fi trebuit facturate exclusiv tarifele aferente vagoanelor care au constituit aportul la capitalul social si au fost varsate ca aport in natura in trasa I si nu pentru vagoanele aduse ca aport la capital dar navarsate pana la data incheierii conventiei (cele care urmau a fi varsate ca aport in natura in transele II si III).

SC .X. SA sustine ca *“este evidenta aplicabilitatea conventiei la vagoanele si locomotivele inscrise in parcul .X. SA, deci nu poate fi extinsa asupra vagoanelor din aportul II si III, deoarece in momentul predarii aportului, vagoanele si locomotivele au fost scoase din parcul .X. SA”*.

La pct. 3 din notificare, SC .X. SA, sustine ca potrivit art.3 alin.(2) din Conventia nr..X./2008, *“beneficiarul se obliga sa achite prestatorului un tarif – cota parte din suma anuala platita de .X. catre SN .X. SA, proportionala cu numarul de vagoane inscrise in parcul .X. SA”*.

Cu adresa nr. .X./2009, SC .X. SA a returnat in original facturile nr. .X./2009 si nr. .X./2009 si a informat SN .X. SA ca refuza la plata aceste facturi.

Ca urmare a returnarii facturilor catre societatea verificata, Serviciul .X. din cadrul SN .X. SA a transmis adresa nr. .X./2009 catre Directia .X. din cadrul SN .X. SA, in care se mentioneaza ca *“SC .X. SA a returnat factura nr. .X./2009...pe motiv ca vagoanele luate in calcul la intocmirea acesteia nu fac obiectul Conventiei nr..X/2008”*.

Prin adresa nr..X./2009, se solicita Directiei .X. un punct de vedere cu privire la *“modalitatea de rezolvare a acestui litigiu”*.

Prin adresa nr..X./2009, Directia .X. - Serviciul .X. din cadrul SN.X. SA comunica Serviciului .X. urmatoarele: *...“Conventia nr. .X. este incheiata pentru toate vagoanele care apartin SC .X. SA, fara a distinge intre cele ce au fost aduse deja aport la capitalul social si cele care vor fi aduse aport la capitalul social ulterior incheierii conventiei. Prin urmare consideram ca prevederile acestei conventii se aplica tuturor vagoanelor aduse aport la capitalul SC .X. SA.”*

Urmare punctului de vedere al Directiei .X., Serviciul .X. din cadrul SN .X. SA, comunica SC .X. SA, prin adresa nr..X./2009, urmatoarele: *... “SN .X. SA considera ca toate vagoanele si locomotivele care apartin SC .X. SA fac obiectul Conventiei nr..X./2008, aceasta conventie fiind incheiata fara a distinge intre vagoanele si locomotivele ce au fost aduse deja ca aport la capitalul social si cele care vor fi aduse aport la capitalul social ulterior incheierii conventiei. Prin urmare, prevederile acestei conventii se aplica tuturor vagoanelor si locomotivelor aduse aport la capitalul SC .X. SA.”*

In data de 30.06.2010 a fost intocmit Procesul verbal de conciliere inregistrat la societate sub nr. .X./2010, prin care SN.X. SA si SC .X. SA au convenit:

- anularea facturilor nr. .X. si .X. din data de .X./2009;
- recalcularea valorii prestatilor pe baza unor tarife negociate, tarife care nu erau prevazute in Conventia nr. .X./2008;
- in urma negocierii a rezultat ca SC .X. SA datoreaza SN .X. SA suma de .X. lei, fara TVA.

In cuprinsul Procesului verbal de conciliere se precizeaza faptul ca s-a hotarat anularea facturilor nr. .X. si .X. din data de .X./2009, ...*"in vederea evitarii unor cheltuieli suplimentare ce s-ar putea produce prin solutionarea acestui litigiu in instanta"*.

Urmare a concilierii, a fost emisa factura nr. .X./2010, in valoare de .X. lei, inclusiv TVA si au fost stornate facturile nr..X. si .X. din data de .X./2009 prin factura nr. .X./2010, in valoare totala de .X. lei, din care baza de impozitare -.X. lei si TVA .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nerespectarea prevederilor Conventiei nr. .X./2008 a fost sesizata si de Curtea de Conturi a Romaniei in Procesul verbal de constatare nr..X./2010.

Astfel, organele de inspectie fiscala considera nejustificata operatiunea de stornare a facturilor nr..X./2009 si nr..X./2009 si procedeaza la colectarea taxei pe valoarea adaugata in valoare de **.X. lei** conform art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1), art.137 alin. (1) lit.a) si art.155 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata.

Cu privire la impozitul pe profit

Perioada verificată : 01.01.2007-31.12.2012.

Anul 2007:

Pentru anul 2007, organele de inspectie fiscală au stabilit la nivelul SN .X. SA un impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

Impozitul pe profit suplimentar in suma de .X. lei este rezultatul cheltuielilor nedeductibile suplimentare in suma de totala de .X. lei si veniturilor suplimentare in suma de .X. lei stabilite de inspectia fiscala fata de care societatea a contestat partial sumele stabilite suplimentar reprezentand venituri impozabile in suma de .X. lei si cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, solicitând recalcularea impozitului pe profit și a accesoriilor aferente.

Cheltuieli

a) Sucursala .X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat in contabilitate, in perioada supusa verificarii:

- cheltuieli în suma de .X. lei asimilate salariilor care nu sunt impozitate la sursa, constand in servicii de odihna si tratament, in fapt cazare si masa, prestate in cadrul pachetelor de servicii turistice achizitionate, (salariatii nu au beneficiat in mod cumulativ de servicii de tratament si de odihna) decontate partial de catre societate,

- cheltuieli în suma de .X. lei, reprezentand despagubiri acordate beneficiarilor pentru lipsurile de marfa constatate pe durata transportului si neasigurate pentru care nu au fost prezentate documente justificative, .X. lei sunt nedeductibile.

- cheltuieli cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe aflate in conservare sau neutilizate si spatii neutilizate apartinand .X., ce nu participa la realizarea de venituri impozabile în suma de .X. lei,

- suma de .X. lei reprezentand reparatii la imobile direct in conturile de cheltuieli (contul .X.), in loc de inregistrarea acestora pe contul .X. "*Imobilizari corporale in curs de executie*", urmand a mari valoarea mijlocului fix si sume reprezentand modernizarile efectuate la navele .X. si .X. neutilizate,

- cheltuieli în suma de .X. lei reprezentand achizitii de bunuri si servicii (genti de piele, aparatura electro-casnica, mobilier, perne, lenjerii), care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Astfel, in temeiul art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca suma de .X. lei sunt cheltuieli nedeductibile.

b) Sucursala .X.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la nivelul Sucursalei .X. inregistrarea despagubirilor datorate tertilor, in evidenta contabila a SN .X. SA - Sucursala .X. (.X.), s-a efectuat in contul de cheltuieli de exploatare .X. - "*Cheltuieli dosare comerciale*", raportate catre Centrala SN .X. SA ca si cheltuieli deductibile.

Documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in evidenta contabila a sucursalei verificate, au fost referatele intocmite de divizia comerciala din cadrul sucursalei, aprobate de conducerea sucursalei, dosare prin care nu au fost stabilite persoane vinovate.

In toate cazurile s-a constatat ca pentru bunurile transportate nu au fost incheiate contracte de asigurare.

Inspectia fiscala a constatat ca, pentru o parte din despagubirile datorate tertilor pentru garniturile de tren insotite de paza asigurata de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, in cazul transporturilor de fier vechi si produse petroliere, aceste sume au fost recuperate prin refacturarea catre firma care asigura paza.

Diferenta intre sumele reprezentand despagubiri datorate tertilor inregistrate in contul .X. - "*Cheltuieli dosare comerciale*" si sumele recuperate de la firmele care asigurau paza inregistrate in conturile 708 - "*Venituri din activitati anexe*" si .X. - "*Alte venituri din lucrari si servicii executate*", in valoare totala de .X. lei reprezinta o cheltuiala care nu are in contrapartida venituri.

Pentru anul 2007 cheltuiala nedeductibila este in suma de .X. lei stabilita in baza prevederilor art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

**c) Sucursala .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, s-au inregistrat pe cheltuieli deductibile in contul .X. cheltuieli reprezentand despagubiri pentru lipsuri de marfa, fier vechi, cheltuieli constatate in timpul transportului feroviar de fier vechi pentru care calea ferata nu este raspunzatoare pentru paguba survenita urmare a transportului) in suma de .X. lei.

SN .X. pentru pagubele survenite in suma totala de .X. lei nu a identificat niciun vinovat si nici nu a asigurat marfa in calitate de caraus, fapt ce rezulta din documentele prezentate (referate), intocmite pentru fiecare suma platita ca despagubire si inregistrata pe cheltuiala.

Urmare inspectiei fiscale efectuate la nivelul Sucursalei .X. s-a considerat ca suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila in baza art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

**d) .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2007 a fost inregistrata in evidenta contabila, in contul .X. „*dosare comerciale*”, suma totala de .X. lei, reprezentand contravaloarea despagubirilor ce au fost acordate clientilor, urmare a constatarii de lipsuri la marfurile transportate.

Sumele inregistrate in contul .X. „*dosare comerciale*” au fost considerate de societate ca si deductibile si ca la baza inregistrarii acestor sume in evidenta contabila au stat urmatoarele documente:

- note de debitare si „*liste de repartizare*” transmise de alte Sucursale apartinand SN .X. S.A. (spre exemplificare Sucursala .X.), documente din care rezulta ca suma repartizata a fost determinata proportional cu distanta parcursa de .X.ul cu care se transporta marfa ce a fost constatata lipsa la data ajungerii la destinatie;

- referate avizate si aprobate de catre conducerea Sucursalei .X., din continutul carora rezulta ca situatia ce a condus la inregistrarea cheltuielilor cu dosarele comerciale a fost ca, urmare a cercetarilor intreprinse, „*nu a rezultat vinovatia personalului .X.a si nu a putut fi stabilita cauza care a condus la producerea pagubei*”. De asemenea, in referate se precizeaza ca inregistrarea in conturile de cheltuieli are la baza si dispozitiile Directorului General al .X..

- in baza documentelor existente la nivelul Sucursalei .X. nu se poate stabili calitatea de document justificativ pentru notele de debitare, listele de repartizare si referatele sus mentionate si nici caracterul de deductibilitate, din punct de vedere fiscal, pentru sumele inregistrate in baza acestora.

Întrucât, nu există documente din care să rezulte dacă daunele - interese au constituit venituri impozabile la nivelul partenerilor ce au beneficiat de aceste sume, astfel incat cheltuielile inregistrate in contul .X. sa dobandeasca caracter de deductibilitate, organele de inspectie fiscala in temeiul art. 21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și punctului 23, litera d) din HG 44/2004

pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cheltuielile in suma de .X. au fost stabilite ca fiind nedeductibile.

e) .X.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la nivelul .X., s-au inregistrat cheltuieli deductibile sume reprezentand plata unor despagubiri acordate beneficiarilor de transport pentru lipsurile constatate cu ocazia transportului.

Aceste despagubiri, ca mod de decontare si acordare se concretizeaza fie in plata directa a sumei solicitate in contul bancar al reclamantului (cont corespondent .X.), fie in compensari solicitate de reclamant.

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste inregistrari pe cheltuieli au la baza referate transmise de Serviciile Comerciale de la diverse nivele din cadrul structurii SN .X. SA (central sau din tara) și în toate cazurile documentul prezentat in baza caruia s-a facut inregistrarea pe cheltuieli a fost referatul Serviciului Comercial aprobat de conducatorul unitatii. In aceste adrese si referate care au stat la baza inregistrarii in contabilitate se solicita transmiterea crearii debitului catre serviciul Comercial, constatându-se in toate cazurile ca aceste debite nu au fost create decat extracontabil (in contul .X.) concomitent cu inregistrarea pe cheltuieli in contabilitatea financiara a acestor despagubiri (lipsuri de marfa).

Pe perioada supusa verificarii (ianuarie 2007- ianuarie 2013) unitatea nu a inregistrat pe venituri sume reprezentand recuperari de debite din despagubiri achitate. Sumele in rosu de pe debitul contului .X. "Dosare comerciale" (in speta in anul 2009) reprezinta in fapt sume despagubite, repartizate impreuna cu dosarele de reclamatii catre o alta sucursala sau Centru zonal din tara.

Contractele comerciale de transport incheiate la nivel de Sucursala, respectiv Centru .X., sunt contracte cadru, care la art.10.6 stipuleaza ca transportatorul raspunde prin plata de despagubiri in conditiile stabilite prin Regulamente de Transport (RT) si TIM (Tarif Intern de Marfuri), respectiv aceste contracte nu prevad o suma neta sau procentuala de despagubire.

De asemenea, din verificarea efectuata a rezultat faptul ca bunurile transportate pentru terti de catre .X. nu sunt asigurate la asiguratorii din tara sau strainatate.

Beneficiarii transportului de bunuri nu au emis niciodata facturi pentru recuperarea daunelor constatate pe parcursul transportului .X.. Astfel, conform art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/ 2003, cu completarile si modificarile ulterioare, cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile.

f) .X.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inregistreaza in evidentele contabile, in anul 2007, in contul .X.-cheltuieli cu dosare comerciale suma de .X. lei, reprezentand plati efectuate pentru despagubirile acordate clientilor pentru marfurile constatate lipsa de catre destinatar.

Intrucat, SN .X. nu a asigurat marfa transportata clientilor si nu a inregistrat venituri din asigurari pentru marfa constatata lipsa pe transportul feroviar, cheltuielile cu despagubirile in suma de .X. lei, acordate clientilor reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal in temeiul art.21 alin.4 lit.(c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Venituri

g) Sucursala .X.

referitor la suma de .X. lei

SN .X. - Sucursala .X. a incheiat cu SC .X. SA contractul pentru inchirierea de vagoane nr..X./2007 si actele aditionale nr..X./2008 si nr..X./2008, cu termen de valabilitate de 3 ani, respectiv pe perioada 01.09.2007 - 31.08.2010 pentru un numar de .X. vagoane.

La art.4.1 din contractul incheiat se precizeaza « Tariful initial de inchiriere care va fi platit de catre CHIRIAS pentru fiecare .X. si zi pana la recuperarea contravalorii reparatiei, este de .X. lei/.X./zi, la care se adauga TVA conform legii.

Numarul de zile pentru care se plateste tariful de .X. lei/.X./zi va rezulta din raportul intre valoarea totala a cheltuielilor cu reparatiile suportate de CHIRIAS (stabilita conform facturilor emise de firma reparatoare) si produsul dintre numarul de vagoane inchiriate si diferenta intre tariful agreeat pentru toata durata acestui contract. Numarul de zile astfel calculat va incepe sa curga de la data luarii in primire a primului .X. inchiriat.

Dupa scurgerea acestei perioade, calculata conform procedurii de lucru aprobata, chiriasul va plati un tarif de inchiriere in valoare de .X. lei/.X./zi, la care se adauga TVA ».

In anexa nr..X. la Dispozitia Directorului General al .X. nr..X./ 2006, prin care au fost stabilite tarifele de inchiriere valabile de la 01.01.2007, tariful de inchiriere pentru tipul de vagoane pe .X osii seria .X., era de .X. lei/.X./zi, fara a se preciza ca acest tarif poate fi diminuat in anumite situatii.

Începand cu data de 01.01.2008, tariful pentru tipul de vagoane care au facut obiectul contractului a fost majorat la .X. lei/.X./zi, iar de la data de 01.02.2009 tariful a fost de .X. lei/.X./zi valabil si in prezent conform TIM.

Incepand cu 01.09.2010 unitatea a majorat tariful la .X. lei/.X./zi tot in baza unei adrese transmisa de directorul comercial, respectiv adrea nr..X./2010 iar cu data de 01.01.2011 la .X. lei/.X./zi prin indexarea cu indicele preturilor de consum pentru sectorul servicii fiind intocmit actul aditional nr..X./2011.

Incepand cu data de 01.01.2012, tariful a fost majorat la .X. lei/.X./zi si de la 01.01.2013, la .X. lei/.X./zi tot in baza unei adrese transmisa de directorul comercial.

În toată perioada de derulare a contractului cu .X. S.A. .X., respectiv, 01.09.2007 - 31.08.2010, tariful de închiriere a fost de .X. lei/.X./zi, deși tarifele aprobate pe diferite perioade au fost cu totul altele așa cum s-a arătat mai sus.

Consecința aplicării unor tarife, mai mici, pentru care nu există o bază legală, (nefiind înscrise în tarifele din TIM aprobate), a constat în diminuarea veniturilor din închirierea bunurilor.

Astfel, în temeiul art.11 alin.1, art. 19 alin (1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, art.67 alin.(2) lit.b) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, urmare a recalculării estimative a chiriei datorate, luând în calcul tarifele aprobate de SN .X. S.A. prin TIM, a rezultat că unitatea controlată ar fi trebuit să stabilească, să înregistreze și să încaseze chirie în suma de .X. lei

Pentru impozitul pe profit suplimentar în suma de .X. lei, s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere până la data de 31.03.2013 în suma de .X. lei conform art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și penalități de întârziere în suma de .X. lei, conform art.120¹ alin.1, alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada 2008-2012:

Pentru perioada 2008-2012, organele de inspecție fiscală au stabilit la nivelul SN .X. SA diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, respectiv de la .X. lei la .X. lei.

Venituri

a) Sediul Central

referitor la suma de .X. lei

În baza aceluiași constatari de la pct.4 „*TVA COLECTATA suplimentar în suma de .X. lei*”, organele de inspecție fiscală consideră nejustificată operațiunea de stornare a facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 și stabilește că fiind venit impozabil aferent lunii iunie 2010 suma de .X. lei (diferența între veniturile stornate în valoare de .X. lei și valoarea veniturilor înregistrate în urma concilierii, în suma de .X. lei, înscrise în factura nr..X.)

Astfel, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.6 alin.(1) alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal au stabilit că suma de .X. lei, reprezentând venituri impozabile aferente lunii iunie 2010 vor fi avute în vedere la calculul pierderii fiscale a societății, rezultată în urma inspecției fiscale generale.

b) Sucursala .X.

referitor la suma de .X. lei

In baza acelorasi constatari de la cap.Venituri pct.g) Sucursala .X., organele de inspectie fiscala pentru perioada 2008-2012 a recalculat chiria datorata conform contractului pentru inchirierea de vagoane nr..X./2007 si actele aditionale nr..X./2008 si nr. .X./2008, incheiat cu S.C. .X. S.A..X., luand in calcul tarifele aprobate de SN .X. S.A. prin .X., si a rezultat ca unitatea controlata ar fi trebuit sa stabileasca, sa inregistreze si sa incaseze chirie in suma de .X. lei conform art.11 alin.1 si art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.67 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 Privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Cheltuieli

c) Sediul Central

referitor la suma de .X. lei

Pentru perioada 2008-2012, prevederile legale in materie aplicabile pentru aceasta perioada au determinat neacceptarea la deducere a cheltuielilor inregistrate de SN .X. SA Central in suma de .X. lei (.X. lei din contract nr. .X./2008 si .X. lei din contract nr..X./2009) reprezentand contravaloarea lucrarilor de modernizare efectuate la locomotive si inregistrate pe cheltuieli cu reparatiile.

Din verificarea prin sondaj a contractelor incheiate de SN .X. SA cu furnizorii de prestatii care au avut ca obiect lucrari de reparatii si modernizari au rezultat urmatoarele constatari:

a) Referitor la contractul nr. .X./2008 pentru reparatii capitale cu modernizare si remotorizare la .X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in data de 17.09.2008 a fost incheiat contractul nr..X./2008 pentru reparatii capitale cu modernizare si remotorizare la .X. intre SC .X. SA, in calitate de prestator, si SN .X. SA, in calitate de beneficiar.

Obiectul contractului il reprezinta efectuarea de reparatii tip RK cu modernizare a unui numar de .X. de locomotive tip .X. cu termen de livrare 31.12.2009, contract ce a fost modificat prin .X. acte aditionale.

Valoarea contractului, conform ofertei comerciale adjudecate prin licitatie a fost de .X. lei fara TVA (.X. lei * .X. locomotive).

In baza contractului nr..X./2008 au fost emise un numar de .X. de facturi in valoare totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei), avand ca obiect modernizare locomotiva si un numar de .X. facturi in valoare totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei) avand ca obiect reparatii standard tip RK.

Facturile de reparatii au fost inregistrate in evidenta contabila in conturile de cheltuieli (.X. Cheltuieli cu reparatiile), iar facturile de modernizare au fost inregistrate in conturile de mijloace fixe.

Din analiza documentelor prezentate de reprezentantii legali ai societatii a rezultat ca suma de .X. lei inregistrata de societate in conturile de cheltuieli cu reparatiile este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit pentru perioada 2008-2010 conform HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, HG 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

b) Referitor la contractul nr. .X./2009 incheiat intre SN .X. SA si SC .X. SA

In data de 16.11.2009 a fost incheiat contractul nr..X./2009 pentru reparatii capitale cu modernizare intre SN .X. SA in calitate de beneficiar si SC .X. SA in calitate de prestator, în baza căruia s-au emis urmatoarele facturi:

- nr. .X./2012 in valoare totala de .X. lei, avand ca obiect reparatie capitala la locomotiva .X. Seria .X..

- nr..X./2012 in valoare totala de .X. lei, avand ca obiect modernizare la locomotiva .X. Seria .X.

Din analiza documentelor prezentate a rezultat ca lucrarile considerate de societate ca lucrari de reparatii impreuna cu lucrarile de modernizare au condus la imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai locomotivelor si la majorarea valorii de intrare a acestora .

Factura de reparatii nr..X./2012, in valoare de .X. lei, a fost inregistrata in evidenta contabila in conturile de cheltuieli (.X.Cheltuieli cu reparatiile), iar factura de modernizare nr..X./2012, in valoare de .X. lei, a fost inregistrata in conturile de investitii.

Suma de .X. lei inregistrata de societate in conturile de cheltuieli cu reparatiile este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit pentru anul 2012.

Pentru perioada 2008-2012 s-au calculat cheltuieli cu amortizarea in suma de .X. lei aferenta valorii lucrarilor de reparatii reconsiderate lucrari de modernizare in suma de .X. lei, astfel suma cheltuielilor nedeductibile luate in calculul profitului impozabil este .X. lei (.X. lei - .X. lei), conform HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, HG 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

**c) Sucursala .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat in contabilitate, in perioada supusa verificarii cheltuieli asimilate salariilor care nu sunt impozitate la sursa, constand in servicii de odihna si tratament, in fapt cazare si masa, prestate in cadrul pachetelor de servicii turistice achizitionate,

(salariatii nu au beneficiat in mod cumulativ de servicii de tratament si de odihna) decontate partial de catre societate, fapt pentru care cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile in temeiul art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat in contabilitate, cheltuieli, reprezentand despagubiri acordate beneficiarilor pentru lipsurile de marfa constatate pe durata transportului si neasigurate (nu au fost prezentate documente justificative), fapt pentru care cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile in temeiul art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat in contabilitate, in perioada supusa verificarii, cheltuiala cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe aflate in conservare sau neutilizate si spatii neutilizate apartinand .X. ce nu participa la realizarea de venituri impozabile, fapt pentru care cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile in temeiul art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat, in mod eronat in contabilitate, sume reprezentand reparatii la imobile direct in conturile de cheltuieli (contul .X.), in loc de inregistrarea acestora pe contul .X. "*Imobilizari corporale in curs de executie*", urmand a majora valoarea mijlocului fix si reprezentand modernizarile efectuate la navele .X. si .X. neutilizate, fapt pentru care cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile in temeiul art. 24 alin.(1) si (3) lit.d) coroborat cu art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat in contabilitate, in perioada iunie 2012-decembrie 2012, cheltuieli cu impozitele si taxele, cheltuieli cu comisioanele, majorari si penalitati pentru neplata impozitelor catre bugetul de stat si catre furnizori, cheltuieli ce trebuiau inregistrate la SC .X. deoarece au fost efectuate in perioada cand era unitate de sine statatoare, avand cod fiscal distinct si nu in perioada cand a fost preluata de catre .X., fapt pentru care cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile in temeiul art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat, in mod eronat, in contabilitate, in perioada iunie 2009 - septembrie 2009, cheltuieli reprezentand inchirieri platforme, spatii, paza, intretinere vegetatie in suma totala de .X. lei, facturate de S.C. .X. S.A., fapt pentru care cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile in temeiul art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SN .X. a incheiat contractul nr..X./2008 cu S.C. .X. S.A. avand ca obiect transport maritim de vagoane cu cele .X. nave .X. si .X. Pentru efectuarea prestatiiilor, pune la dispozia beneficiarului (SN .X. - Sucursala .X., .X.) capacitatea celor .X. nave. Pretul pe voiaj este fix de .X. Euro, rezultand in perioada aprilie 2008 - mai 2009, cheltuieli in suma de .X. lei. Pentru serviciile prestate S.C. .X. S.A, factura catre SN .X. - Sucursala .X., valoarea prestatiiilor. Acesta, in calitate de transportator, factura catre clienti contravaloarea tarifelor de transport, rezultand in perioada aprilie 2008 - mai 2009, valoare recuperata in suma de .X. lei. Valoarea nerecuperata in suma de .X. lei, reprezinta cheltuieli care nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile conform art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat, in mod eronat, in contabilitate, cheltuieli, reprezentand achizitii de bunuri si servicii (genti de piele, aparatura electro-casnica, mobilier, perne, lenjerii), care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, conform art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a inregistrat in contabilitate cheltuieli in suma totala de .X. lei, aferente:

- reparatiilor curente efectuate la minihotel .X., dupa transferarea acestuia de catre SN .X. - Sucursala .X. catre .X., potrivit facturii fiscale nr..X./2008, emisa de S.C. .X. SRL;
- reparatiilor efectuate la nava .X., potrivit facturii fiscale nr..X./2008, emisa de S.C .X.

Conform art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei.

d) Sucursala .X.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la nivelul Sucursalei .X., inregistrarea despagubirilor datorate tertilor s-a efectuat in contul de cheltuieli de exploatare .X. - "*Cheltuieli dosare comerciale*", raportate catre Centrala SN .X. SA ca si cheltuieli deductibile.

Documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in evidenta contabila a sucursalei verificate, au fost Referatele intocmite de divizia comerciala din cadrul sucursalei, aprobate de conducerea sucursalei, dosare prin care nu au fost stabilite persoane vinovate.

Pentru o parte din despagubirile datorate tertilor pentru garniturile de tren insotite de paza asigurata de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, in cazul transporturilor de fier vechi si produse petroliere, aceste sume au fost recuperate prin refacturarea catre firma care asigura paza.

Diferenta intre sumele reprezentand despagubiri datorate tertilor inregistrate in contul .X. - "*Cheltuieli dosare comerciale*" si sumele recuperate de

la firmele care asigurau paza inregistrate in conturile .X. - "Venituri din activitati anexe" si .X. - "Alte venituri din lucrari si servicii executate", in valoare totala de .X. lei reprezinta de fapt o cheltuiala care nu are in contrapartida venituri.

Din suma de .X. lei, pentru perioada 2008-2012, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuiala nedeductibila este in suma de .X. lei, conform art.19 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**e) Sucursala .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2008 societatea verificata a efectuat la cladirile si constructiile aflate in patrimoniul sau o serie de reparatii si investitii in valoare de .X. lei inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli (contul .X.) in baza facturilor de achizitii de materiale de constructii si de servicii de la diversi furnizori, pentru care au fost intocmite situatii de lucrari.

Cheltuieli in suma de .X. lei au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit in perioada in care au fost inregistrate conform art.21 alin.4 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.7 din HG 909/1997 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.54/1997.

referitor la suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2008-2012, s-au inregistrat pe cheltuieli deductibile in contul .X. cheltuieli reprezentand despagubiri pentru lipsuri de marfa, fier vechi (cheltuieli constatate in timpul transportului feroviar de fier vechi pentru care calea ferata nu este raspunzatoare pentru paguba survenita urmare a transportului).

SN .X., pentru pagubele survenite in suma totala de .X. lei nu a identificat niciun vinovat si nici nu a asigurat marfa in calitate de caraus, fapt ce rezulta din documentele prezentate (referate), intocmite pentru fiecare suma platita ca despagubire si inregistrata pe cheltuiala.

Urmare inspectiei fiscale efectuate la nivelul Sucursalei .X. s-a considerat ca suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila in perioada la care se refera in baza art.21 alin.4 lit.c din din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**f) .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2008-2012 a fost inregistrata in evidenta contabila, in contul .X. „dosare comerciale”, suma totala de .X. lei, reprezentand contravaloarea despagubirilor ce au fost acordate clientilor, urmare a constatarii de lipsuri la marfurile transportate.

Din analiza documentelor aflate la nivelul Sucursalei .X. s-a constatat ca nu exista documente din care sa rezulte daca daunele - interese au constituit venituri impozabile la nivelul partenerilor ce au beneficiat de aceste sume, astfel

incat cheltuielile inregistrate in contul .X. sa dobandeasca caracter de deductibilitate, fapt pentru care in temeiul art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, punctul 23, litera d) din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca fiind nedeductibile.

**g) .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la nivelul .X., s-au inregistrat pe cheltuieli, considerate ca deductibile fiscal, sume reprezentand plata unor despagubiri acordate beneficiarilor de transport pentru lipsurile constatate cu ocazia transportului.

Din analiza fisei contului .X. "*cheltuieli dosare comerciale*", s-a constatat, inregistrarea in debitul acestuia a unor sume, prezentate pe ani fiscali, luni si conturi corespondente, ca bunurile transportate pentru terti de catre .X. nu sunt asigurate la asiguratorii din tara sau strainatate, iar beneficiarii transportului de bunuri nu au emis niciodata facturi pentru recuperarea daunelor constatate pe parcursul transportului .X. de marfa.

Astfel, conform art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei.

**i) .X.
referitor la suma de .X. lei**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inregistreaza in evidentele contabile, in perioada 2008-2012, in contul .X. -cheltuieli cu dosare comerciale suma de .X. lei, reprezentand plati efectuate pentru despagubirile acordate clientilor pentru marfurile constatate lipsa de catre destinatar.

Intrucat SN .X. nu a asigurat marfa transportata clientilor si nu a inregistrat venituri din asigurari pentru marfa constatata lipsa pe transportul feroviar, cheltuielile cu despagubirile in suma de .X. lei, acordate clientilor au fost încadrate ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.(c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**j).X.
referitor la suma de .X. lei - anul 2009**

Prin raportul de inspectie anterior, incheiat in data de 20.12.2010, pierderea fiscala stabilita de societate a fost diminuata cu suma totala de .X. lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar.

Din verificarea declaratiilor .X., aferente anilor 2009, 2010, 2011 si 2012, a rezultat ca societatea nu si-a diminuat pierderea fiscala cu suma de .X. lei, stabilita prin raportul de inspectie fiscala anterior.

referitor la suma de .X. lei - anul 2010

In Declaratia privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 (cod 101), la rand 38, societatea a preluat eronat „pierderea fiscala

de recuperat din anii precedenti”, inscriind suma de .X. lei, in loc de .X. lei, atat cat avea in scris la rand 39 „pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori” din declaratia .X. aferenta anului 2009, incalcand astfel prevederile art. 26, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza ca se recupereaza ”pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit”.

In concluzie, diferenta de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezinta suma suplimentara stabilita la control, care va diminua pierderea stabilita de societate la 30.09.2010.

Pentru reducerea pierderii fiscale aferenta perioadei 2008-2012 a fost intocmita Dispozitia de masuri nr..X./2013.

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:

1. In ceea ce priveste diferenta suplimentara de venit in suma de .X. lei, TVA suplimentara in suma de .X. lei si accesoriile aferente stabilite la CENTRALA –.X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat stornarea facturilor nr..X./2009 si nr..X./2009 prin factura nr..X./2010 emisă de contestatară către SC .X. SA pe considerentul că operațiunea de stornare nu este justificată cu documente în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că există un acord scris între cele 2 părți, existând astfel contradicții între constatările organelor de inspectie fiscala și documentele analizate de acestea.

În fapt, în luna august 2009, SN.X. SA a emis catre SC .X. SA factura nr..X./2009, in valoare totala de .X. lei si factura nr..X./2009, in valoare totala de .X. lei, conform Conventiei nr. .X./2008, pentru ca în anul 2010 să emită factura nr..X./2010, in valoare de .X. lei, inclusiv TVA, fiind stornate facturile nr..X. si .X. din data de .X.2009 prin factura nr..X./2010, in valoare totala de .X. lei, din care baza de impozitare .X. lei si TVA .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat nejustificata operatiunea de stornare a facturilor nr..X./2009 si nr.X./2009 si au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in valoare de .X. lei (diferenta intre TVA stornata in valoare de .X. lei si valoarea TVA colectata in urma concilierii, in suma de .X. lei, in scrisa in factura nr. .X.).

În consecință, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii diferente suplimentare de TVA in valoare de .X. lei si suma de .X. lei, reprezentand venituri impozabile aferente lunii iunie 2010 ce vor fi avute in vedere la calculul pierderii fiscale a societatii, conform urmatoarelor prevederi

legale: art.19 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a) si art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.(1) alin (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la documentele justificative:

Potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Conform acestor prevederi legale, veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza legii contabilitatii, precum si orice elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

- art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

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

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și

cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

c) in materia taxei pe valoarea adaugata este aplicabil art.138 lit.b din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...] b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți.”

Potrivit acestor prevederi legale, ajustarea bazei de impozitare se face în situația în care între părțile contractante au intervenit refuzuri de plată totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate sau în cazul în care între părți există un acord scris.

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.20 precizează:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că reducerea bazei de impozitare este posibilă în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că, la data de 17.03.2008, între SN.X. S.A., în calitate de prestator și SC .X. SA, în calitate de beneficiar, a fost încheiată Convenția nr..X./2008, al cărui obiect îl reprezintă “*stabilirea serviciilor efectuate de prestator către beneficiar și a tarifelor aferente acestor servicii*”.

Astfel, potrivit prevederilor din conventia respectiva, SN.X. SA, in calitate de prestator, se obliga sa asigure serviciile prevazute la pct.2.1. si 2.2. beneficiarului SC .X. SA.

Potrivit pct. 2 din Conventia mentionata, "prestatorul se obliga sa efectueze urmatoarele servicii cu personal propriu sau sa solicite efectuarea lor la SC .X. SA:

1. Stationarea vagoanelor si permiterea manevrei:
 - a) servicii furnizate instalatiilor de acces, in statii, la liniile de depozitare material rulant, precum si in centrele de intretinere si alte infrastructuri tehnice;
 - b) asigurarea operatiunilor de manevra in statii, manevrarea vagoanelor defecte, depozitarea vagoanelor, etc.;
 - c) utilizarea liniei si a elementelor infrastructurii publice sau private, necesare circulatiei trenurilor si operatiilor de manevra, conform proceselor tehnologice;
 - d) asistenta (programare, avize, acorduri sau aprobari de circulatie, etc.) la circulatia si manevrarea vagoanelor;
 - e) consiliere in ceea ce priveste transportul vagoanelor defecte
2. Stationarea locomotivelor si permiterea circulatiei acestora in centrele de intretinere si pe liniile infrastructurii publice si private.

Organul de solutionare a contestatiei, reține că, în luna august 2009, SN .X. SA a emis factura nr..X./2009, in valoare totala de .X. lei prin care au fost facturate "*servicii de stationare vagoane pe liniile ".X." pentru perioada ianuarie 2009-iulie 2009+decembrie 2008(diferenta), conform anexa la factura*" si factura nr..X./2009, in valoare totala de .X. lei prin care au fost facturate « *taxe de remizare locomotive pentru perioada 26.11.2008-31.07.2009, conform tabel anexat* »

In anexa la factura nr..X./2009 este prezentat modul de calcul al tarifului aferent serviciului de stationare, calculul fiind facut in baza pct.3 din Conventia nr..X./2008, in care se precizeaza ca "*pentru prestatiile mentionate la pct. 1a si b si 2 de mai sus, beneficiarul se obliga sa achite prestatorului pentru perioada de valabilitate a conventiei o cota parte din suma anuala platita de .X. catre CN .X. SA, proportionala cu numarul de vagoane apartinand SC .X. SA inscrise in parcul .X. SA, la care se adauga un profit de 3%.*"

Perioada de valabilitate a Conventiei este stabilita in cuprinsul acesteia, la pct.3, ultimul alineat, unde se precizeaza: "*Prezenta conventie a fost incheiata astazi .X./2008, in doua exemplare originale, cate unul pentru fiecare parte semnatară si este valabila pana la denuntarea ei de una dintre parti.*"

In anexa la factura nr..X./2009 este prezentat modul de calcul al tarifului aferent serviciului de remizare stabilit in euro/24 de ore incepute X nr. de zile de remizare X nr. locomotive X curs valutar euro/leu.

De asemenea, se reține că prin notificarea nr..X./2009, SC .X. SA informeaza SN .X. ca facturile in cauza nu pot fi inregistrate in contabilitatea societatii din cauza faptului ca acestea nu au fost emise in conformitate cu prevederile Conventiei nr..X./2008, respectiv ca ar fi trebuit facturate exclusiv tarifele aferente vagoanelor care au constituit aportul la capitalul social si au fost

varsate ca aport in natura in transa I si nu pentru vagoanele aduse ca aport la capital dar navarsate pana la data incheierii conventiei (cele care urmau a fi varsate ca aport in natura in transele II si III), iar la pct.3 alin.2 menționează că potrivit *“beneficiarul se obliga sa achite prestatorului un tarif – cota parte din suma anuala platita de .X. catre SN .X. SA, proportionala cu numarul de vagoane inscrite in parcul .X. SA”*.

Cu adresa nr. .X./2009, SC .X. SA a returnat in original facturile nr. .X./2009 si nr. .X./2009 si a informat SN.X. SA ca refuza la plata aceste facturi.

Ca urmare a returnarii facturilor catre societatea verificata, Serviciul .X. din cadrul SN .X. SA a transmis adresa nr. .X./2009 catre Directia .X. din cadrul SN.X. SA, in care se mentioneaza ca *“SC .X. SA a returnat factura nr. .X./2009...pe motiv ca vagoanele luate in calcul la intocmirea acesteia nu fac obiectul Conventiei nr. .X./2008”* și solicită punctul de vedere cu privire la *“modalitatea de rezolvare a acestui litigiu”*.

Prin adresa nr. .X./2009, Directia .X. - Serviciul .X. din cadrul SN .X. SA comunica Serviciului .X. urmatoarele: *“Conventia nr. .X. este incheiata pentru toate vagoanele care apartin SC .X. SA, fara a distinge intre cele ce au fost aduse deja aport la capitalul social si cele care vor fi aduse aport la capitalul social ulterior incheierii conventiei. Prin urmare consideram ca prevederile acestei conventii se aplica tuturor vagoanelor aduse aport la capitalul SC .X. SA.”*, punct de vedere comunicat și prin adresa nr. .X./2009, iar in urma negocierii a rezultat ca SC .X. SA datoreaza SN .X. SA suma de .X. lei, fara TVA.

Drept, urmare, în data de 30.06.2010 a fost intocmit Procesul verbal de conciliere inregistrat la societate sub nr. .X./2010, prin care SN.X. SA si SC .X. SA au convenit:

- anularea facturilor nr. .X. si .X. din data de .X./2009;
- recalcularea valorii prestatiilor pe baza unor tarife negociate, tarife care nu erau prevazute in Conventia nr..X./2008; motivul anulării facturilor nr..X. si nr..X. din data de .X./2009 fiind *“evitarea unor cheltuieli suplimentare ce s-ar putea produce prin solutionarea acestui litigiu in instanta”*.

Astfel, contestatara a emis factura nr..X./2010, in valoare de .X. lei, inclusiv TVA si au fost stornate facturile nr..X. si .X. din data de .X./2009 prin factura nr..X./2010, in valoare totala de X. lei, din care baza de impozitare .X. lei si TVA .X. lei.

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii de către organele de inspecție fiscală a TVA suplimentară, atât timp cât din aceste documente nu rezultă care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat și nu au luat în considerare acordurile scrise, încheiate între părți, astfel încât să se asigure sau nu respectarea prevederilor art.138 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Astfel, speței îi devin incidente prevederile art.7 alin.2 și ale art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum au fost acestea explicitate la pct.2 din prezenta decizie.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborate cu cele ale alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Adminisitrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale DG .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei precum și suma de .X. lei reprezentând venituri impozabile aferente lunii iunie 2010 ce vor fi avute în vedere la calculul pierderii fiscale a societatii, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .X./2013 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, deciza se va desființa parțial și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la cheltuielile în sumă totală de .X. lei aferente lucrărilor efectuate la mijloace fixe înregistrate de .X.; Sucursala .X.; Sucursala .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita sa se pronunte daca lucrarile in cauza reprezinta reparatii sau lucrari de modernizare care majoreaza valoarea mijloacelor fixe, in conditiile in care lucrările au fost efectuate in scopul modernizarii mijloacelor fixe.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat la .X. că în perioada 2008-2012 SN .X. SA a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând lucrări efectuate în baza contractelor încheiate între SC .X. SA, în calitate de prestator, și SN .X. SA, în calitate de beneficiar nr. .X./2008 și nr. .X./2009 pentru reparații capitale cu modernizare și remotorizare la .X. de locomotive tip .X. și a unei locomotive diesel-electrice.

La **Sucursala .X.**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în mod eronat a fost înregistrată suma de .X. lei (.X. lei pentru anul 2007 și .X. lei pentru perioada 2008-2012), reprezentând:

- .X. lei - reparații la imobile direct în conturile de cheltuieli (contul .X.), în loc de înregistrarea acestora pe contul .X. "Imobilizări corporale în curs de execuție",
- .X. lei – modernizări la navele .X. și .X., neutilizate.

La **Sucursala .X.**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul 2008 societatea verificată a efectuat la cladirile și construcțiile aflate în patrimoniul său o serie de reparații și investiții în valoare de .X. lei înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli (contul .X.) în baza facturilor de achiziții de materiale de construcții și de servicii de la diversi furnizori.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că lucrările considerate de societate ca lucrări de reparații împreună cu lucrările de modernizare au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai mijloacelor fixe aflate în patrimoniul său și majorează valoarea de intrare a acestora.

În drept, potrivit prevederilor art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

[...] d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea, producerea, construirea, asamblarea, instalarea și îmbunătățirea mijloacelor fixe existente realizate, precum și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și obținerii de beneficii economice viitoare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor ulterioare aferente unui activ este reglementat conform prevederilor pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

„94.(1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care a fost efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”, iar începând cu luna noiembrie 2009 sunt aplicabile prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.[...]

107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

De asemenea, potrivit pct.7, lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurilor menționate la art.4 din lege, astfel:

[...] d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;*
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.”*

Din coroborarea prevederilor legale invocate se reține că investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sunt investiții de modernizare, dacă aceste investiții au ca scop și îmbunătățirea performanțelor mijloacelor fixe față de parametrii funcționali inițiali și asigură obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Cu privire la încadrarea unor lucrări efectuate la mijloace fixe, prin adresa nr..X./2009, Direcția generală .X., direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat într-o speță similară:

„În conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004, investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă în vedere ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare”.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. în ceea ce privește lucrările executate conform contractului nr..X./2008 și contractului nr..X./2009 pentru reparatii capitale cu modernizare si remotorizare la .X. de locomotive tip .X. și a unei locomotive diesel-electrice, încheiat între SC .X. SA, în calitate de prestator, și SN .X. SA, în calitate de beneficiar, se reține că:

a referitor la contractul nr..X./2008 pentru reparatii capitale cu modernizare si remotorizare la .X., se reține că în baza acestuia au fost emise un numar de .X. de facturi in valoare totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei), avand ca obiect modernizare locomotiva si un numar de .X. facturi in valoare totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei) avand ca obiect reparatii standard tip RK.

b. referitor la contractul nr..X./2009 ce are ca obiect efectuarea de reparatii tip RK cu modernizare a unei locomotive diesel-electrice, se reține că valoarea reparatiei capitale cu modernizare va cuprinde cost reparatie standard tip RK si cost echipamente de modernizare si implementare, fara sa fie detaliata valoarea pe lucrari, fiind emise urmatoarele facturi:

1) factura fiscala nr..X./2012 in valoare totala de .X. lei, avand ca obiect reparatie capitala la locomotiva .X. Seria .X..

La factura au fost anexate urmatoarele documente:

- Proces verbal nr. .X. incheiat in .X./2009 intre reprezentantii .X. SA si SC .X. pentru primirea in reparatie a locomotivei .X. Seria .X.;

- Proces verbal nr. .X./2012 de predare-primire a locomotivei .X. Seria .X.; In continutul fiecarui proces verbal este inscrisa mentiunea „Locomotiva este pusa la dispozitia beneficiarului si poate fi data in exploatare”. Din continutul Procesului Verbal nu rezulta data la care are loc operatiunea.

- Proces verbal nr. .X./2012 incheiat intre reprezentantii .X. SA si reprezentantii SC .X. SA prin care s-a procedat la receptia definitiva a locomotivei .X. Seria .X.;

-calculatie de pret pentru reparatii material rulant si centralizator materiale RK pentru o valoare de .X. lei.

2) factura fiscala nr..X./2012 in valoare totala de .X. lei, avand ca obiect modernizare la locomotiva .X. Seria .X..

La factura au fost anexate urmatoarele documente:

- Proces verbal nr..X./2012 incheiat intre reprezentantii .X. SA si reprezentantii SC .X. SA prin care s-a procedat la predarea
- primirii locomotivei .X. Seria .X., care a efectuat lucrari de modernizare;
- Proces verbal nr..X./2012 de receptie definitiva a locomotivei .X. Seria .X., incheiat intre reprezentantii .X. si reprezentantii SC .X. SA ;
- calculatie de pret pentru reparatii material rulant, centralizator materiale pentru modernizare in valoare de .X. lei;
- certificat de calitate si garantie.

2. în ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei (.X.+X.) reprezentând reparații la mijloace fixe din patrimoniul contestatarei, conform documentelor prezentate în anexa nr.8 la anexa 7, precum și reparații la navele .X. și .X., nave neutilizate, conform documentelor prezentate în anexa nr.9 la anexa 7.

3. în ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei acestea reprezintă lucrări efectuate la clădirea .X., conducta de canalizare de la depozitul de motorină din .X. precum și la placa turnantă din .X., conform contractelor nr..X. încheiat cu SC .X. SRL, nr..X. încheiat cu SC .X. SRL, nr..X. încheiat cu SC .X. SRL.

Urmarea analizării documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține ca lucrarile de reparații inregistrate pe costuri de catre SN .X. SA reprezinta investitii efectuate la mijloacele fixe existente in patrimoniul contribuabilului, intrucat lucrarile au fost realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali avand ca efect sporirea gradului de confort si ambient, cu consecinta obtinerii de beneficii economice viitoare.

Afirmatia contribuabilului potrivit careia *“cheltuielile cu reparațiile capitale au fost efectuate pentru aducerea la parametri tehnici inițiali a locomotivelor care fac obiectul celor două contracte”*, respectiv *“nu s-au îmbunătățit efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial”* nu pot fi retinute in sustinerea contestatiei deoarece lucrarile contractate și efectuate au avut drept scop reparatii capitale cu modernizare apartinand SN .X. SA, asa cum rezulta si din analiza documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale și la dosarul contestației.

Totodată, din analiza documentelor prezentate de reprezentantii legali ai societatii, respectiv anexa nr.7 și nr.10 organul de soluționare, reține:

- pentru lucrarile de reparatii si modernizare facturate, societatea nu a prezentat devize sau situatii de lucrari din care sa rezulte care au fost lucrarile de reparatii si care au fost lucrarile de modernizare executate pentru fiecare mijloc fix;
- din Procesele verbale de primire in reparatie a locomotivelor anexate facturilor de reparatii si facturilor de modernizare, rezulta ca data primiri este aceeași si pentru lucrarile de reparatie si pentru lucrarile de modernizare.

- din Procesele verbale de predare – primire a locomotivelor anexate atât facturilor de reparatii, cât și celor de modernizare rezulta ca nu au data predarii - primirii in scrisa, facandu-se mentiunea ca „*locomotiva este pusa la dispozitia beneficiarului si poate fi data in exploatare*”.
- in contracte nu sunt detaliate din punct de vedere al valorii lucrarile de reparatii si modernizare; din punct de vedere tehnic fiind detaliate doar lucrarile de modernizare;
- din situatiile reprezentand calculatie de pret pentru reparatii material rulant si centralizatoarele de materiale pentru RK si modernizare nu se poate face o delimitare a lucrarilor de reparatii si modernizare; relevant in acest sens este capitolul de „*instalatie electrica*” din centralizator materiale RK si capitolul „*instalatie electrica*” centralizator materiale pentru modernizare.
- din Procesul verbal nr..X. a rezultat ca locomotiva a fost predata in aceeasi data si pentru efectuarea lucrarilor considerate de societate ca fiind lucrari de reparatii si pentru efectuarea lucrarilor de modernizare;
- din Nota nr..X. cu referire la efectuarea de reparatii planificate cu remotorizare si modernizare pe partea serviciilor auxiliare si de forta la .X. a rezultat ca SC .X. SA a prezentat o propunere a unei solutii tehnice de modernizare a actualei locomotive diesel-electrice de .X. in colaborare cu urmatorii furnizori: SC .X. SRL, in calitate de furnizor al grupului .X., SC .X. SRL in calitate de proiectant si furnizor al echipamentelor electrice si electronice de forta, servicii auxiliare si comanda, SC .X. SA - divizia .X. in calitate de proiectant si furnizor al motoarelor electrice de tractiune si al generatorului.
- in Nota se precizeaza ca lucrarile de modernizare duc la obtinerea urmatoarelor rezultate: cresterea fiabilitatii si disponibilitatii in exploatare a locomotivei, imbunatatirea conditiilor de conducere, scaderea costurilor de intretinere si exploatare, scaderea consumului de combustibil, etc. In Nota nu se face referire la lucrarile de reparatii ce se vor efectua.
- facturile prezentate, centralizatoarele de lucrări, situațiile de plată, listele care cuprind cantitățile de lucrări, recapitulatii, aferente cheltuielilor efectuate la cladirile aflate în patrimoniul societății, precum și cele efectuate la navele .X. și .X., analizate din punctul de vedere al lucrărilor efectuate concură la stabilirea faptului că acestea se încadrează la modernizări, investiții efectuate pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali.

Fața de cele de mai sus, precum și urmare analizării proceselor verbale intocmite la prestatorii de servicii anexate la dosarul cauzei, a devizelor de lucrari prezentate, a proceselor verbale de punere in functiune, a proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor prezentate rezulta faptul ca aceste lucrari au fost realizate pentru imbunatatirea parametrilor mijloacelor fixe in cauza si nu pot fi considerate lucrari de reparatii.

Astfel, pentru perioada 2008-2012 la **CENTRALA – .X.** s-au calculat cheltuieli cu amortizarea in suma de .X. lei aferenta valorii lucrarilor de reparatii reconsiderate lucrari de modernizare in suma de .X. lei, astfel suma cheltuielilor nedeductibile luate in calculul profitului impozabil este .X. lei (.X. lei - .X. lei).

La **Sucursala .X.** s-a stabilit pentru anul 2007 impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă de .X. lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei pentru perioada 2008-2012.

La **Sucursala .X.** s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei pentru perioada 2008-2012.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit neacceptarea la deducere a cheltuielilor înregistrate în sumă de **.X. lei** pentru perioada **2008-2012**, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** precum și accesorii în sumă de **.X. lei** pentru anul **2007**, întrucât lucrările efectuate au fost încadrate în mod eronat ca și cheltuieli cu reparațiile în condițiile în care lucrările au fost modernizări care au îmbunătățit parametri tehnici ai mijloacelor fixe, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. +.X.) și accesoriile aferente stabilite la Centrul .X., Sucursala .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SN.X. SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor constatate din gestiune stabilite pe bază de inventariere, precum și pentru lipsurile neimputabile stabilite la Sucursala .X., în condițiile în care bunurile constatate lipsă din gestiune precum și lipsurile neimputabile sunt asimilate unei livrări de bunuri efectuate cu plată.

În fapt, la **Centrul .X.,** urmare inventarierii anuale efectuate pentru fiecare an din perioada 2008-2012 de SN .X. S.A. – Sucursala .X., respectiv Centrul Zonal .X., s-a constatat că exista lipsuri în gestiune în valoare totală de .X. lei, exclusiv TVA, fapt pentru care în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, s-a stabilit o diferență suplimentară de plată în valoare totală de **.X. lei**, aferentă lipsurilor cantitative stabilite pe bază de inventariere în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data faptului generator.

De asemenea, urmare inventarierii anuale efectuate pentru anul 2008 de către SN .X. S.A., s-a constatat un număr de .X. vagoane lipsă în gestiune a căror valoare rămasă de amortizat era în sumă de .X. lei.

Conform Dispoziției nr..X. din 22.04.2009 a Directorului General al SN .X., vagoanele lipsă din gestiune au fost evaluate la valoarea fierului vechi în sumă de .X. lei, care s-ar fi obținut dacă vagoanele respective ar fi fost valorificate sub forma deșeurilor.

Din punct de vedere contabil, suma de .X. lei reprezintă contravaloarea fierului vechi înregistrată inițial în evidența contabilă la data de 31 decembrie 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a emis autofactura pentru colectarea TVA asupra unei baze de impozitare formată din valoarea bunurilor lipsă din gestiune evaluate la valoarea fierului vechi valorificabil în sumă de .X. lei, valoarea vagoanelor lipsă fiind o operațiune asimilată unei livrări de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care s-a stabilit o diferență suplimentară de plată în sumă de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times .X. \% = .X. \text{ lei}$).

La **Sucursala .X.** contul .X. – “Debitori diversi” la data de 31.12.2009, în componenta soldului se regasesc sumele de .X. lei, respectiv .X. lei înregistrate în urma dispozițiilor nr. .X./2008 și .X./2009 emise de SN .X. SA –.X., reprezentând contravaloarea a .X. de vagoane (.X. vagoane conform dispoziției nr..X./2008 și .X. vagoane conform dispoziției nr..X./2009), constatate lipsa (disparute) din cadrul subunitatii Revizia vagoane .X. – Statia .X. în perioada 2002-2008, neimputata vreunei persoane.

Contractul nr..X./2008 încheiat între SN .X. SA .X. în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător, a avut ca obiect sarjarea .X. vagoane de marfa pe roți proprii care îndeplinesc condițiile de casare, mai puțin osiile montate aflate în inventarul acestora. Din totalul de .X. vagoane, .X. vagoane au fost predate și sarjate pe raza de activitate a sucursalei .X..

În mod similar s-a derulat și contractul nr..X./2003 încheiat cu SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nici la momentul înregistrării în evidența contabilă a sucursalei și nici la momentul scoaterii din evidența contabilă, nu a fost colectată TVA în suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 19\%$) și **.X. lei** ($.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei}$) aferenta lipsei neimputabile, nici nu a fost transmisă prin intermediul conturilor de decontări între unități către Centrala SN .X. SA., fiind încălcate prevederile art.128, alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.128 alin.(1) și alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2008-2012 supusă inspecției fiscale, stipulează:

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...] d) *bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)*”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că livrarea reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate unei livrări de bunuri efectuate cu plată.

La art.128 alin.(8) lit. a) – c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că „*Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;[...]”.

Totodată, în aplicarea art.128 alin.(8) lit.a)-c) mai sus citat, legiuitorul stipulează la pct.6) alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, faptul ca:

“In sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;

2. război, război civil, acte de terorism;

3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;

c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată la despăgubire de societățile de asigurări.”

Astfel, potrivit excepțiilor invocate, bunurile constatate lipsa din cauza de forta majora sau din calamitati naturale, precum si bunurile pierdute ori furate, **dovedite legal**, respectiv aceste bunuri nu sunt imputabile vreunei persoane, **pentru care se prezinta dovada constatarii furtului de catre organele de politie, care este acceptata la despagubire de societatile de asigurari**, nu constituie livrare de bunuri, deci nu se colecteaza TVA, fapt pentru care bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate unei livrări de bunuri efectuate de plată, cu excepțiile prevăzute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că in perioada 2008-2012 societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă:

A. bunurilor constatate lipsă în gestiune, respectiv:

1. urmare inventarierii efectuate anual de SN .X.S.A. – Sucursala .X., respectiv Centrul Zonal .X., exista lipsuri în gestiune în valoare totală de .X. lei, exclusiv TVA.

La dosarul contestatiei, SN .X. S.A. prezinta, centralizatorul “*Situatia diferentelor suplimentare de plata aferente lipsurilor constatate la inventarierea anuala in perioada 2008-2012.*”, situatie care conține:

- “*diferenta suplimentara de plata*” pentru TVA in suma de .X. lei aferenta coloanei “*valoare lipsuri*”, valoare necontestata si recunoscuta de contestatara ca fiind TVA de plata,

- “*valoare lipsuri imputate*” in valoare de .X. lei, pentru care SN .X. S.A. nu prezinta documente in sustinerea cauzei,

- “*valoare furturi*” in valoare de .X. lei, pentru care SN .X.S.A. prezinta in sustinere urmatoarele documente :

- pentru lipsurile aferente anului 2008

Statia .X. – .X. –Biroul .X. a inaintata actul nr..X./2007 prin care s-a comunicat ca s-a inregistrat lucrarea penala cu autori necunoscuti nr..X./2005,

Statia .X. – Serviciul .X. a inaintata actul nr..X./2012 prin care se comunica numarul dosarului penal .X./2007.

Prin actul nr..X./2006 s-a predat casa de bani marca .X. reprezentantilor Sectiei .X. in vederea cercetarii, casa de bani ce a fost returnata statiei .X. in anul 2010.

- pentru lipsurile aferente anului 2009

Pentru auto nr..X., DG.X. –Serviciul .X. a inaintat adresa nr..X./2011 din care rezulta ca se continua cercetarile privind furtul.

- pentru lipsurile aferente anului 2010

La .X. s-a constatat lipsa unui transformator sudura pentru care s-a inaintata adresa catre .X.. Pentru piesele aflate in custodie la .X. si .X., constatate lipsa la inventarierea anuale exista dosar juridic pe rol sub nr..X./2012.

- pentru lipsurile aferente anului 2011

Pentru piesele aflate in custodie la .X. si .X., constatate lipsa la inventarierea anuale exista dosar juridic pe rol sub nr..X./2012.

- pentru lipsurile aferente anului 2012

Pentru piesele aflate in custodie la .X. si .X., constatate lipsa la inventarierea anuale exista dosar juridic pe rol sub nr..X./2012.

In statia .X. s-a constatat lipsa unui cantar pod bascul pentru care statia .X. a inaintat adresa nr..X. catre Politia .X. iar la .X. s-a constatat lipsa de fier vechi pentru care Politia .X. a inaintat adresa nr..X./2013 din care rezulta ca s-a intocmit dosar penal nr. .X./2012 cu autori necunoscuti.

2. urmare inventarierii anuale efectuate pentru anul 2008 de către SN .X. S.A., s-a constatat un număr de .X. vagoane lipsă în gestiune a căror valoare rămasă de amortizat era în sumă de .X. lei.

Conform Dispoziției nr..X. din .X./2009 a Directorului General al SN .X., vagoanele lipsă din gestiune au fost evaluate la valoarea fierului vechi în sumă de ..X lei, care s-ar fi obținut dacă vagoanele respective ar fi fost valorificate sub forma deșeurilor.

Din punct de vedere contabil, suma de .X. lei reprezintă contravaloarea fierului vechi înregistrată inițial în evidența contabilă la data de 31 decembrie 2008, pentru care societatea nu a emis autofactura pentru colectarea TVA asupra unei baze de impozitare formată din valoarea bunurilor lipsă din gestiune evaluate la valoarea fierului vechi valorificabil în sumă de .X. lei.

Pentru cele .X. vagoane lipsă în gestiune, SN .X. S.A. prezintă în susținerea contestației adresele nr..X./2006 către poliția .X. (.X. vagoane), nr..X./2007 către Poliția .X. (.X. .X.) și dosar juridic .X./X. (.X. vagoane).

B. lipsei neimputabile, respectiv:

1. la data de 31.12.2009, în componenta soldului contului .X. – “*Debitori diversi*” se regăsesc sumele de .X. lei, respectiv .X. lei înregistrate în urma dispozițiilor nr..X./2008 și nr..X./2009 emise de SN .X. SA –.X., reprezentând contravaloarea a .X. de vagoane (.X. vagoane conform dispoziției nr..X./2008 și .X. vagoane conform dispoziției nr..X./2009), constatate lipsa (disparute) din cadrul subunității .X. – Stația .X. în perioada 2002-2008.

Pentru cele .X. vagoane lipsă în gestiune, SN .X. S.A. susține prin contestație că pentru “*debitul de .X. lei și accesoriile aferente reprezentând TVA aferentă vagoanelor constatate lipsa la inventariere s-au înaintat adrese către organele de poliție. [...]*”, fără însă a avea în vedere că prevederea legală obligă la constatarea organelor abilitate ale statului a existenței furtului și nu doar la existența unor adrese prin care au fost sesizate faptele în cauză organelor de poliție.

2. contractul nr..X./2008 încheiat între SN .X. SA .X. în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător, are ca obiect sârjarea .X. vagoane de marfa pe roți proprii care îndeplinesc condițiile de casare, mai puțin osiile montate aflate în inventarul acestora.

Predarea de către vânzător, cumpărătorului a vagoanelor supuse sârjării s-a făcut pe baza de Procese Verbale.

Din analiza Proceselor Verbale rezultă că la predarea vagoanelor, acestea aveau “*lipsuri metalice majore*” (aparate de legare, tractiune, etc.) care au condus la diminuarea cantității de fier vechi care trebuia valorificată prin vânzare așa cum rezultă din “*Situația diferentelor cantitative*” înregistrată sub nr..X./2010 la sucursala .X.–Serviciul .X. ca urmare a derulării contractului cu SC .X. SA.

Greutatea componentelor lipsa a fost de .X. tone, în valoare totală de .X. lei, avându-se în vedere prețul de .X. euro/tonă, așa cum a fost menționat la punctul 3.1 din contractul mai sus menționat și cursul leu/euro la data de .X.2010.

În mod similar s-a derulat și contractul nr..X./2003 încheiat cu SC .X. SRL așa cum rezultă din “*Situația diferentelor cantitative*” înregistrată sub nr..X./2010 la sucursala .X.–Serviciul .X. conform căreia s-a constatat o lipsă de .X. tone în valoare totală de .X. lei.

Față de cele de mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă în gestiune precum și lipsurile neimputabile pentru care SN .X. S.A. susține doar că au fost sesizate organele de poliție nu se încadrează în excepțiile prevăzute în mod

expres la art.128 alin.8 lit.a-c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care la dosarul contestației nu se regăsesc documente din care să rezulte că lipsa fiecărui bun din gestiunea inventariată se datorează furtului, dovada constatării furtului pentru fiecare bun constatat lipsa în gestiune și nici existența unei polițe de asigurare încheiate pentru riscul de furt și implicit, acceptarea de către societatea de asigurări a plății unei despăgubiri pentru bunul asigurat, condiții obligatorii impuse de lege, fapt pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor lipsuri la data constatării lor.

Referitor la documentele invocate de contestatoare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza textelor de lege aplicabile speței nu reiese intenția legiuitorului de a acorda scutiri de taxă pe valoarea adăugată în situația constatării unor lipsuri în gestiune, chiar dacă pentru aceste lipsuri au fost transmise către organele de poliție sesizări privind furtul unor bunuri din patrimoniu urmare rezultatelor inventarierii anuale a patrimoniului, pentru care organele de poliție au comunicat înregistrarea *lucrării penale cu autori necunoscuți* cu privire la fiecare furt de bunuri sesizat, ori societatea contestată trebuia să valorifice rezultatele inventarierii anuale a patrimoniului îndeplinind cumulativ următoarele condiții:

- *bunurile nu sunt imputabile,*
- *se prezintă dovada constatării furtului de către organele de poliție,*
- *acceptarea la despăgubire de către societățile de asigurări.*

În ceea ce privește valoarea vagoanelor lipsa (.X. buc), se reține faptul că societatea a asimilat valoarea vagoanelor lipsa cu valoarea fierului vechi care s-ar fi obținut din valorificarea vagoanelor respective la data de 31.12.2008, aspect reținut de organele de inspecție fiscală atât în Raportul de inspecție fiscală, cât și prin adresa nr..X./2013, pentru care societatea contestată nu a emis autofactură în vederea colectării TVA asupra bazei de impozitare formată din valoarea bunurilor lipsa din gestiune evaluate la valoarea fierului vechi, aspect necontestat de către SN .X. S.A.

În cauză se reține și Circulara nr..X./2008 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor, respectiv: *“În situația în care mijloacele fixe nu mai există fizic, prin urmare nu pot fi casate - acestea fiind lipsa din gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, respectiv calamități naturale, cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate - potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată, prin urmare trebuie colectat TVA.”*

În ceea ce privește debitul stabilit suplimentar în suma de .X. lei, se reține că societatea, prin contestația formulată, a precizat *„Curtea de Conturi la ultimul proces verbal de control încheiat în data de 13.04.2012 a verificat modul de ducere la îndeplinire a măsurilor luate urmare procesului verbal de constatare nr..X./2010 și a constatat faptul că „entitatea ... a justificat diferențele înregistrate menționate prin aplicarea procedurilor interne nr..X./2011. Deoarece o confirmare din partea unui expert tehnic independent de entitate a calculului din procedurile interne, nu mai poate fi executată din cauza faptului că*

vagoanele au fost deja casate, auditorii publici externi constata implementarea masurii.”, prezentand în susținerea celor afirmate copie dupa extras din procesul verbal de constatare nr..X./2012, document din care nu rezulta o situație fiscala contrară față de cea constatată de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care prin Raportul de control, auditorii publici externi au analizat „diferentele intre cantitatile de fier vechi estimate si cantitatile livrate efectiv urmare a sarjarii [...]”, or prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./2013 s-a stabilit TVA colectata pentru lipsurile neimputabile stabilite prin “Situatia diferentelor cantitative” inregistrata sub nr. .X./2010 la sucursala .X. – Serviciul .X. si nr. .X./2010 la sucursala .X. –Serviciul .X., intocmite urmare a inventarierii efectuate, fara a fi verificate influentele fiscale pentru lipsurile neimputabile.

Referitor la argumentul contestatarei “toate facturile care au fost emise in baza Contractului nr..X./2008 incheiat intre SN.X. SA si SC .X. SA si al Contractului nr..X./2003 incheiat intre SN.X. SA si SC .X. SRL .X. din punct de vedere al TVA-ului au facut obiectul art.160-masuri de simplificare-, din Codul fiscal, si s-a aplicat taxarea inversa, deci un este cazul pentru stabilirea de debite suplimentare de plata in ceea ce priveste TVA.”, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat TVA stabilita suplimentar nu este aferenta relatiei comerciale intre societatile contractante ci pentru lipsurile neimputabile stabilite urmare inventarierii pentru vagoanele ce urmeaza a fi sarjate in baza contractelor incheiate, respectiv asa cum s-a retinut prin raportul de inspectie fiscala “lipsuri metalice majore” (aparate de legare, tractiune, etc.) care au condus la diminuarea cantitatii de fier vechi care trebuia valorificata prin vanzare asa cum rezulta din “Situatia diferentelor cantitative”.

Intrucat, prin anexa nr.11 la anexa nr.4 prezentată de societate se susține că diferența suplimentară de plată este în suma de .X. lei iar pentru lipsurile imputabile în suma de .X. lei nu se prezinta niciun argument, neconstituindu-se TVA în sumă de .X. lei, TVA contestată și argumentată este în suma totală de .X. lei si nu .X. lei cum sustine contestatoarea, in conformitate cu prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca fiind nemotivata pentru TVA in suma de .X. lei.

Astfel, intrucat societatea contestatara nu a colectat TVA in suma de .X. lei aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune, organul de solutionare a contestatie retine faptul ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod corect avand in vedere prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind colectarea TVA pentru lipsurile neimputabile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și principiul de drept *Exceptio est strictissimae interpretationis*, potrivit căruia excepțiile nu pot fi create prin interpretare și nici nu pot fi extinse la alte cazuri decât cele prevăzute expres de lege, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că societatea datorează suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune ca urmare a unor furturi și taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor neimputabile, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente, contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia "*accessoriul urmează principalul*", contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și suma de .X. lei (.X.+X.) reprezentand venituri estimate suplimentar din inchirierea bunurilor înregistrate la Sucursala .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea avea obligația să înregistreze în evidența contabilă colectarea taxei pe valoarea adăugată și a veniturilor din închirierea de bunuri în cuantumul prevăzut prin Lista tarifelor din "Tariful Intern de Marfuri al .X. (TIM) aprobate de SN.X. SA valabile în perioada de derulare a contractului de închiriere încheiat cu SC .X. SA în condițiile în care aceasta nu face dovada diminuării prețului chiriei prin acte adiționale încheiate în mod valabil între părțile contractuale.

În fapt, SN.X. SA - Sucursala .X. a încheiat contractul pentru închirierea de vagoane nr..X./2007 și actele adiționale nr..X./2008 și nr..X./2008, cu SC .X. SA la un tarif mai mic decât cel prevăzut în Lista tarifelor din .X. aprobate de SN.X. SA, valabile în perioada de derulare a contractelor sus menționate, respectiv 01.09.2007-31.08.2010.

Urmare a recalculării estimative a chiriei datorate, luând în calcul tarifele aprobate de SN.X. SA prin .X., a rezultat că sucursala ar fi trebuit să stabilească, să înregistreze și să încaseze chirie în suma de .X. lei, din care .X. în anul 2007

si .X. lei in perioada 2008-2012, precum si să colectezeTVA in suma de .X. lei (inclusiv luna ianuarie 2013).

Prin contestația formulată societatea susține că *“Aceasta speta a facut obiectul unui control efectuat de inspectorii din cadrul MFP-Directia Generala.X. care prin Raportul de Inspectie Fiscala nr..X./2012 stabileste la cap.III art.3.1, 3.2, 3.3, 3.4 numai calcularea de penalitati de intarziere catre SC .X. SA, penalitati care au fost facturate si incasate.”*

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la estimarea bazei de impunere

- art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inspecției fiscale:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea acesteia, respectiv o astfel de situație poate fi cea în care au dispărut evidențele contabile și fiscale sau acestea nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, iar organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale folosind metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Conform art.1 și art.2 din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“ART. 1

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- *documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*
- *documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda marjei;*
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;*
- e) metoda patrimoniului net.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că estimarea bazei de impunere se efectuează în situația în care documentele sunt incorecte sau incomplete, nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, iar pentru estimarea bazei de impunere pot fi folosite metoda sursei și cheltuirii fondurilor, a fluxurilor de trezorerie, a marjei, a produsului/serviciului și volumului sau a patrimoniului net.

b) referitor la calculul impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință, coroborate cu cele ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, față de care se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

c) referitor la TVA

- art.134 și art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 134 - Faptul generator și exigibilitatea – definiții

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

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

ART. 134¹- Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...].*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus operațiunea de închiriere a unor bunuri se încadrează la categoria prestări de servicii pentru care se colectează și se datorează bugetului de stat TVA, exigibilitatea plății acestora intervenind la data la care persoana impozabilă are obligația plății taxei la bugetul de stat potrivit legii, data de la care se datorează și majorări de întârziere.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, urmare solicitărilor unor agenți economici de a suporta cheltuielile necesare pentru repararea unor vagoane tip, .X., .X., .X. pe care să le închirieze ulterior, precum și a faptului că .X. are un parc neutilizat de circa .X. vagoane cu revizia periodică expirată, iar repunerea în circulație implică cheltuieli mari din partea .X., Directorul General Adjunct de Exploatare al SN .X. SA a solicitat Directorului General, acordul de prezentare în Consiliul de Administrație și Adunării Generale a Acționarilor, Nota privind politica de închiriere a vagoanelor din parcul inactiv nr. .X./2006.

În Nota privind politica de închiriere a vagoanelor din parcul inactiv nr. .X./2006 se solicită aprobarea ca în temeiul art.3, lit.d) și lit.t) din ROF-CA și art.13, alin.6, lit.t) din Statutul .X., directorul general să ia următoarele măsuri:

- identificarea clienților dispusi să contribuie la repararea vagoanelor pe cheltuiela proprie.
- după efectuarea reparației vagoanelor să fie închiriate de către clienți care au finanțat reparațiile, la un tarif care să includă amortismentul + % (dispus de directorul general).
- perioada de închiriere la acest tarif va fi până la concurența sumei cheltuite de client pentru efectuarea reparației și se va calcula ca raport între devizul pentru repararea vagoanelor și diferența dintre tariful de închiriere stabilit conform tarifelor .X. și tariful stabilit la punctul de mai sus, urmând că după această perioadă să se aplice tarifele stabilite conform tarifelor .X..

Prin Hotărârea nr..X./2006, Consiliul de Administrație aprobă demararea procedurii de identificare a clienților dispusi să contribuie la repararea vagoanelor din parcul inactiv și încheierea unor contracte de

inchiriere a acestor vagoane catre clientii care se angajasera sa le repare, la un tarif care sa includa si amortismentul.

In vederea punerii in aplicare a masurilor aprobate prin Hotararea mai sus mentionata, Oficiul Vanzari - Serviciul .X., transmite la SN .X. SA -Sucursala .X., adresa nr..X./2007 prin care mandateaza conducerea Sucursalei .X. sa semneze pentru si in numele .X., contractul de inchiriere cu firma S.C. .X. S.A. .X. pentru .X. vagoane seria .X. pe .X. pe o perioada de 3 ani.

Astfel, SN .X. - Sucursala .X. a incheiat contractul pentru inchirierea de vagoane nr..X./2007 si actele aditionale nr..X./2008 si nr. .X./2008, cu termen de valabilitate de 3 ani , respectiv pe perioada 01.09.2007 - 31.08.2010 pentru un numar de .X. vagoane.

La art.4.1 din contractul incheiat se precizeaza « *Tariful initial de inchiriere care va fi platit de catre CHIRIAS pentru fiecare .X. si zi pana la recuperarea contravalorii reparatiei, este de .X. lei/.X./zi, la care se adauga TVA conform legii.*

Numarul de zile pentru care se plateste tariful de .X. lei/.X./zi va rezulta din raportul intre valoarea totala a cheltuielilor cu reparatiile suportate de CHIRIAS (stabilita conform facturilor emise de firma reparatoare) si produsul dintre numarul de vagoane inchiriate si diferenta intre tariful agreeat pentru toata durata acestui contract. Numarul de zile astfel calculat va incepe sa curga de la data luarii in primire a primului .X. inchiriat.

Dupa scurgerea acestei perioade, calculata conform procedurii de lucru aprobata, chiriasul va plati un tarif de inchiriere in valoare de .X. lei/.X./zi, la care se adauga TVA ».

In anexa nr.2 la Dispozitia Directorului General al .X.nr..X./2006, prin care au fost stabilite tarifele de inchiriere valabile de la .X./2007, tariful de inchiriere pentru tipul de vagoane pe .X. osii seria .X., era de .X. lei/.X./zi, fara a se preciza ca acest tarif poate fi diminuat in anumite situatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca tariful de .X. lei/.X./zi prevazut in contractul sus mentionat nu se regaseste in Lista tarifelor din .X. aprobate de SN .X. S.A., valabile in perioada de derulare a contractului, respectiv, 01.09.2007 - 31.08.2010.

Astfel, la incheierea contractului cu .X. S.A. .X., unitatea avea obligatia sa ia in calcul tariful de .X. lei/.X./zi, conform .X. valabil la data incheierii contractului si nu .X. lei/.X./zi.

Pentru a justifica tariful de .X. lei/.X./zi, unitatea controlata a prezentat adresa nr..X./2007 transmisa de Directorul de Marketing Vanzari din cadrul SN.X. S.A. si copii dupa regulamentul de organizare si functionare, atributiile AGA din care nu rezulta ca ar fi fost aprobat un alt tarif in afara celui prevazut in .X. și nici modul de calcul al acestui tarif.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nici pe parcursul derularii contractului nu au fost luate in calcul la stabilirea chiriei, tarifele majorate ulterior de .X. SA si prevazute prin .X..

Astfel, incepand cu data de 01.01.2008, tariful pentru tipul de vagoane care au facut obiectul contractului a fost majorat la .X. lei/.X./zi, iar de la data de 01.02.2009 tariful a fost de .X. lei/.X./zi valabil si in prezent conform .X..

În toată perioada de derulare a contractului cu .X. S.A. .X., respectiv, 01.09.2007 - 31.08.2010, tariful de închiriere a fost de .X. lei/.X./zi, deși tarifele aprobate pe diferite perioade au fost cu totul altele așa cum s-a arătat mai sus.

Începând cu 01.09.2010 unitatea a majorat tariful la .X. lei/.X./zi tot în baza unei adrese transmise de directorul comercial, respectiv adresa nr..X./2010 iar cu data de 01.01.2011 la .X. lei/.X./zi prin indexarea cu indicele preturilor de consum pentru sectorul servicii fiind întocmit actul adițional nr..X./2011.

Începând cu data de 01.01.2012, tariful a fost majorat la .X. lei/.X./zi și de la 01.01.2013, la .X. lei/.X./zi tot în baza unei adrese transmise de directorul comercial.

Prin urmare, unitatea controlată, respectiv SN.X. SA - Sucursala .X. a aplicat și a încasat tarifele transmise de organul ierarhic superior, respectiv SN.X. S.A..X..

Mai mult, organul de soluționare reține că în aceeași perioadă (2007 – 2013) au fost închiriate și alte unități vagoane pe .X. osii seria .X., dar la tarife aprobate prin *“Tariful Intern de Marfuri al .X.”*.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia *“Această speta a făcut obiectul unui control efectuat de inspectorii din cadrul MFP-Direcția Generală .X. care prin Raportul de Inspectie Fiscala nr..X./2012 stabilește la cap.III art.3.1, 3.2, 3.3, 3.4 numai calcularea de penalități de întârziere către SC .X. SA, penalități care au fost facturate și încasate.”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că:

- inspectia economico-financiara a fost efectuată în baza OUG nr..X./2011 privind organizarea și funcționarea .X. la operatorii economici și ale HG nr.101/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind înființarea, organizarea și funcționarea .X.,

- inspectia a constatat în verificarea Contractului privind închirierea de vagoane nr..X./2007 și a actelor adiționale aferente acestuia, încheiat între SN.X. SA - Sucursala .X. în calitate de proprietar/operator de transport și SC .X. SA în calitate de chirias și a Contractului nr..X./2006 privind furnizarea de produse petroliere și a actelor adiționale aferente acestuia, încheiat între SN.X. SA în calitate de cumparator și SC .X. SRL în calitate de vânzător,

- din verificarea modului de derulare a Contractului nr..X./2007 și a actelor adiționale la contract au rezultat următoarele deficiențe, respectiv 1. *“Nerespectarea clauzei privind penalitățile de întârziere. Consecința necalculării penalităților de întârziere, a fost scăderea veniturilor și implicit a rezultatului financiar.”*

2. *“Neexercitarea controlului financiar preventiv asupra Contractului nr..X./2007 și a actelor adiționale la contract [...]”*.

De asemenea organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documente justificative privind reparatia vagoanelor care fac obiectul Contractului privind închirierea de vagoane nr..X./2007 și a actelor

aditionale aferente acestuia, incheiat intre SN.X. SA - Sucursala .X. in calitate de proprietar/operator de transport si SC .X. SA in calitate de chirias.

In consecinta, aplicarea unor tarife mai mici, pentru care nu exista un act aditional la contractul cadru al unitatii, respectiv la "*Tariful Intern de Marfuri al .X.*", precum si la documentul "*Politica de vanzari a .X.*" conform careia "*Directorul general al .X. are competenta sa aprobe alte conditii de derulare, alte modalitati de tarifiere sau alte reduceri tarifiere decat cele stabilite prin Politica de vânzări cu condiția acoperirii costurilor legate de derularea traficului la care se referă și un beneficiu minim*", si pentru care nu au fost prezentate documente justificative care să ateste reparația vagoanelor inchiriate și costul acestora.

In consecinta, urmare a recalcularii estimative a chiriei datorate, luand in calcul tarifele aprobate de SN.X. S.A. prin .X., rezulta ca SN.X. SA - Sucursala .X. trebuia sa stabileasca, sa inregistreze si sa incaseze chirie in suma de .X. lei in anul 2007 si in suma de .X. lei pe perioada 2008-2012, si să calculeze, inregistreze si sa declare taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de .X. lei (inclusiv luna ianuarie 2013).

Prin urmare, avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus, precum si documentele existente la dosarul cauzei, și având în vedere că societatea nu contestă metoda estimării utilizate de organele de inspecție fiscală, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de **.X. lei**, precum si pentru veniturile impozabile in suma de **.X. lei** în anul 2007 pentru care datorează impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și venituri impozabile în sumă de **.X. lei** în perioada 2008-2012 aferente vagoanelor inchiriate societatii SC .X. SA.

Intrucât prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2007, în baza principiului de drept conform căruia "**accesoriul urmează principalul**", contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente TVA și suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

5. În ceea ce privește cheltuielile in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei înregistrate de Sucursala .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor și a exercitării dreptului de deducere a TVA în condițiile în care prin contestație au fost prezentate documente neanalizate de organele de inspecție fiscală din care rezultă o altă situație de fapt.

În fapt, SN.X. S.A. – .X. a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de .X. lei, reprezentând platforme, spații, pază, întreținere vegetație, achiziții de bunuri și servicii, respectiv genți de piele, aparatură electro-casnică, mobilier, perne, lenjerii, reparații curente efectuate la minihotel .X., reparații efectuate la nava .X..

De asemenea, SN.X. S.A. – .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Urmare verificării efectuate, în temeiul prevederilor:

- art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, întrucât aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, precum și

- art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din actul normativ mai sus invocat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă acestor facturi, întrucât nu s-a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor, iar aceste servicii nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

În susținerea contestației societatea prezintă documente justificative, respectiv Anexele nr.11, 13 și 14 din Anexa nr.7.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la calculul impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință, coroborate cu cele ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, față de care se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

« (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.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...]

și ale pct.22 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

« 22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...] »

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.

b) referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată :

- art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, serviciile să fie prestate în beneficiul său, și să fie însoțite de documente justificative.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- .X. a înregistrat în contabilitate, în perioada iunie 2009 - septembrie 2009, cheltuieli reprezentând închirieri platforme, spații, paza, întreținere vegetație în suma totală de .X. lei, facturate de S.C. .X. S.A. pentru care s-a înregistrat TVA în sumă de .X. lei;
- .X. a înregistrat în contabilitate cheltuieli în suma totală de .X. lei, aferente:
 - reparațiilor curente în sumă de .X. lei efectuate la minihotel .X., după transferarea acestuia de către SN .X. - Sucursala .X. către .X., potrivit facturii fiscale nr..X./2008, emisă de S.C. .X. SRL, pentru care s-a înregistrat TVA în sumă de .X. lei;
 - reparațiilor efectuate în sumă de .X. lei la nava .X., potrivit facturii fiscale nr..X./2008, emisă de S.C. .X., pentru care s-a înregistrat TVA în sumă de .X. lei;
- .X. a înregistrat, în contabilitate, cheltuieli în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2007 și .X. lei în perioada 2008-2012), reprezentând achiziții de bunuri și servicii (genti de piele, aparatura electro-casnică, mobilier, perne, lenjerii), pentru care s-a înregistrat TVA în sumă de .X. lei.

Prin contestație, SN .X. S.A. prezintă următoarele documente:

- Anexa 11 din Anexa 7

a) Contract pentru prestări servicii nr..X./2009 încheiat între SN.X., reprezentată de Sucursala .X., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.A. în calitate de executant, obiectul contractului fiind *“întreținere, deservire, revizii și reparații mijloace fixe aflate în unități care aparțin beneficiarului; întreținere, deservire, revizii și reparații instalații electrice, canalizare, sanitare care aparțin beneficiarului; curățirea zonei de siguranță a infrastructurii feroviare aparținând beneficiarului, și asigurarea semnalelor și a gabaritului, mecanic și manual, cu prețul unitar de .X. lei/mp, fără TVA; lucrări de reparații curente clădiri, mijloace fixe”*, pentru care au fost emise facturile nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, facturi însoțite de Deviz de calculație.

b) extras din *“Instrucția de norme și toleranțe pentru construcția și întreținerea căii nr.314”* emisă de Ministerul .X. – Departamentul .X.;

inspecție fiscale un efectuează o a acestor documente raportat la cele constatate prin actul administrativ fiscal, rezumandu-se la a preciza că *“își păstrează punctul de vedere prezentat în procesul verbal nr..X./2013”*.

Din analiza documentelor prezentate la contestație, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din Contractul pentru prestări servicii nr..X./2009 încheiat între SN.X., reprezentată de Sucursala .X., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.A. în calitate de executant, reiese că obiectul acestuia îl reprezintă: *“întreținere, deservire, revizii și reparații mijloace fixe aflate în unități care aparțin beneficiarului; întreținere, deservire, revizii și reparații instalații electrice, canalizare, sanitare care aparțin beneficiarului; curățirea zonei de siguranță a infrastructurii feroviare aparținând beneficiarului, și asigurarea semnalelor și a gabaritului, mecanic și manual, cu prețul unitar de .X. lei/mp, fără TVA; lucrări de reparații curente clădiri, mijloace fixe”*, pentru care au fost emise facturile nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, facturi însoțite de Deviz de calculație, precum și extras din *“Instrucția de norme și toleranțe pentru construcția și întreținerea căii nr..X.”* emisă de Ministerul .X. – Departamentul .X., respectiv graficul ciclurilor de reparație periodică și întreținere curentă.

De asemenea, contestatara invocă în soluționarea speței art.21 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv faptul că aceste cheltuieli sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă.

În ceea ce privește cheltuielile cu chiriile contestatara invocă HG nr.707/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României, respectiv art.563-566 privind obligativitatea deținerii unuia sau a mai multor stații de depozitare care să îndeplinescă condițiile pastrării mărfurilor aflate sub supraveghere vamală, aspect care nu a fost reținut de organele de inspecție fiscală nici prin raportul de inspecție fiscală și nici prin adresa nr..X./2013.

Contestatara prezintă un extras din OM.X. nr..X./2005 pentru aprobarea *Instrucțiunilor privind revizia tehnică și întreținerea vagoanelor în exploatare nr..X.*, respectiv anexa nr..X. unde la poziția nr..X. se regăsește *“geantă pentru scule și rechizite”*, dispoziția Presedintelui Societății Naționale .X. nr..X./1996 privind reglementarea duratei serviciului continuu maxim admis pe locomotivă, efectuat de personalul ce deservește locomotiva, respectiv instrucțiuni comune privind durata serviciului continuu maxim admis pe locomotivă, efectuat de personalul de locomotivă în echipă completă (cu mecanic ajutor) și în sistem simplificat (fără mecanic ajutor), unde sunt reglementate cazurile privind îndeplinirea serviciilor admise pe locomotivă, respectiv odihna personalului la cap de secție.

Aceste cheltuieli au fost încadrate de către contestatară ca fiind cheltuieli efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și siguranța

circulației, fiind invocat art.21 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând reparații curente executate conform contractului nr..X./2007 la clădirea minihotel .X., contestatara invocă următoarele:

- procesul verbal de recepție nr..X. a lucrărilor executate conform contractului susmenționat s-a încheiat în data de 28.01.2008, iar din Procesul verbal din data de .X./2013 rezultă faptul că începând cu data de 01.02.2008 s-a înființat SC .X. SA CUI .X.;

- factura nr..X./2008 a fost emisă conform prevederilor art.155 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la cheltuielile cu reparațiile curente efectuate la nava .X., conform facturii fiscale nr..X./2008 emisă de către SC .X. în sumă de .X. lei, se rețin următoarele:

- organele de inspecție fiscală prin Procesul verbal din data de .X./2013 au constatat că .X. a înregistrat în contabilitate cheltuieli aferente reparațiilor efectuate la nava .X. potrivit facturii fiscale nr..X./2008 emisă de SC.X.,

- factura fiscală nr..X./2008 prezintă la rubrica cumpărător SC .X. și de .X. SA CUI .X., aspect invocat și de contestatara *“în contabilitatea sucursalei această factură nu a fost înregistrată”* prezentând și copia actului adițional nr..X./2008 la contractul nr..X./2007, unde se menționează *“drepturile și obligațiile fostului beneficiar SN.X. SA – Sucursala .X., derivate din contract, se transferă noului beneficiar, SC .X. SA, începând cu data de 01.02.2008”*.

Astfel, conform celor arătate mai sus organul de soluționare a contestației reține o altă situație de fapt decât cea constată de organele de inspecție fiscală, fără însă a se putea substitui în ceea ce privește analiza tuturor documentelor depuse de contestatară potrivit prevederilor art.213 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./2013 și-au menținut punctul de vedere asupra constatărilor inițiale din actul de control încheiat fără a preciza dacă la stabilirea obligației suplimentare de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată au avut în vedere și documentele enumerate mai sus, în condițiile în care ar fi trebuit să verifice dacă operațiunile economice au fost executate în baza unor contracte sau contracte cadru, dacă prestațiile de servicii au fost justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare, modul în care societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, precum

și dacă documentele prezentate au fost întocmite cu respectarea cerințelor legale ce privesc atât fondul, cât și forma acestora, măsură care se impune și în cazul TVA.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile în materie citate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, limitându-se la a invoca prevederi legale, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.2, art 94 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările următoare, coroborate cu art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate și se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** stabilit pentru anul 2007, precum și Dispoziția de măsuri nr. .X./2013 pentru suma de **.X. lei** aferentă perioadei 2008-2012 și TVA în suma de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

Intrucât prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2007, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, decizia de impunere se va desființa parțial și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente TVA și suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, în baza prevederilor art.119 alin.1 art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

6. În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X. lei înregistrate de Sucursala .X., .X., .X., .X., .X., .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității despăgubirilor plătite de operatorul de transport feroviar pentru pierderea totală sau parțială a mărfii, în condițiile în care responsabilitatea pentru pagubele survenite pe timpul transportului îi aparține și pentru care avea obligativitatea încheierii de contracte de asigurare pentru mărfurile transportate.

În fapt, în perioada 2007-2012 au fost înregistrate cheltuieli de exploatare .X. - **“Cheltuieli dosare comerciale”** cu titlu de despăgubiri datorate

terților, ce au fost raportate către Centrala SN.X. SA ca și cheltuieli deductibile, respectiv:

- Sucursala .X. - .X. lei anul 2007
- Sucursala .X. - .X. lei perioada 2008-2012,
- Sucursala .X. - .X. lei anul 2007
- Sucursala .X. - .X. lei perioada 2008-2012,
- Sucursala .X. - .X. lei anul 2007
- Sucursala .X. - .X. lei perioada 2008-2012,
- Sucursala .X. - .X. lei anul 2007
- Sucursala .X. - .X. lei perioada 2008-2012,
- Sucursala .X. - .X. lei anul 2007
- Sucursala .X. - .X. lei perioada 2008-2012

Organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând despăgubiri acordate beneficiarilor pentru lipsurile de marfa constatate pe durata transportului și neasigurate, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, iar beneficiarii transportului de bunuri nu au emis facturi pentru recuperarea daunelor constatate pe parcursul transportului.

Astfel, pentru anul 2007 s-a calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, iar pentru perioada 2008-2012 s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citate anterior, potrivit căreia se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit celor de mai sus rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin

actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile sunt expres prevăzute în lege, respectiv existența documentelor justificative în baza cărora s-au înregistrat în evidența contabilă cu obligația contribuabilului de a proba necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că:

- la nivelul Sucursalei .X., despagubirile datorate tertilor s-au înregistrat în contul de cheltuieli de exploatare .X. - *“Cheltuieli dosare comerciale”*, care au fost raportate către Centrala SN.X. SA ca și cheltuieli deductibile conform Referatelor întocmite de divizia comercială din cadrul sucursalei, aprobate de conducerea sucursalei, dosare prin care nu au fost stabilite persoane vinovate, iar pentru bunurile transportate nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Pentru o parte din despagubirile datorate tertilor pentru garniturile de tren însoțite de paza asigurată de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, în cazul transporturilor de fier vechi și produse petroliere, aceste sume au fost recuperate prin refacturarea către firma care asigură paza.

Diferența între sumele reprezentând despagubiri datorate tertilor înregistrate în contul .X. - *“Cheltuieli dosare comerciale”* și sumele recuperate de la firmele care asigurau paza înregistrate în conturile .X. - *“Venituri din activități anexe”* și .X. - *“Alte venituri din lucrări și servicii executate”*, în valoare totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că reprezintă de fapt o cheltuială

care nu are in contrapartida venituri, din care pentru anul 2007 cheltuiala nedeductibila este in suma de .X. lei.

- la nivelul Sucursalei .X., în anul 2007 a fost inregistrata in evidenta contabila, in contul .X. „dosare comerciale”, suma de .X. lei, iar pentru perioada 2008-2012 suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea despagubirilor ce au fost acordate clientilor, urmare a constatarii de lipsuri la marfurile transportate, conform notelor de debitare si „listelor de repartizare” transmise de alte Sucursale apartinand SN.X. S.A., precum și în baza referatelor avizate si aprobate de catre conducerea Sucursalei .X.. De asemenea, in referate se precizeaza ca inregistrarea in conturile de cheltuieli are la baza si dispozitiile Directorului General al .X..

- la nivelul Sucursalei .X., in anul 2007 a fost inregistrata in evidenta contabila, in contul ..X.-cheltuieli cu dosare comerciale suma de .X. lei, iar în perioada 2008-2012 suma de .X. lei, reprezentand plati efectuate pentru despagubirile acordate clientilor pentru marfurile constatate lipsa de catre destinatar, mărfuri neasigurate pentru care nu s-au inregistrat venituri din asigurari.

- la nivelul Sucursalei .X., s-au inregistrat in anul 2007 cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și în perioada 2008-2012, în sumă de .X. lei, in contul .X. reprezentand despagubiri pentru lipsuri de marfa, fier vechi.

SNT .X. pentru pagubele survenite in suma de .X. lei nu a identificat nici un vinovat si nici nu a asigurat marfa in calitate de caraus, fapt ce rezulta din documentele prezentate (referate), intocmite pentru fiecare suma platita ca despagubire si inregistrata pe cheltuiala.

- la nivelul Sucursalei .X. s-au inregistrat in anul 2007 cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și în perioada 2008-2012, în sumă de .X. lei, reprezentand despagubiri acordate beneficiarilor pentru lipsurile de marfa constatate pe durata transportului si neasigurate, pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

- la nivelul Sucursalei .X. s-au inregistrat in anul 2007 cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și în perioada 2008-2012, în sumă de .X. lei, reprezentand plata unor despagubiri acordate beneficiarilor de transport pentru lipsurile constatate cu ocazia transportului.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare mai reține că:

- la baza înregistrării în contabilitate a acestor cheltuieli au stat note de debitare, liste de repartizare, referate aprobate de conducerea sucursalelor, din conținutul cărora rezultă că *“nu a rezultat vinovăția personalului.X. și nu a putut fi stabilită cauza care a condus la producerea pagubei”*,

- cheltuielile nu au la bază factură fiscală,

- marfa nu a fost asigurată,

- pentru cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile nu s-au înregistrat venituri din decontarea de asigurare,

- crearea debitului invocat in referatele transmise de Serviciul Comercial, se face la nivel global in contul extrabilantier .X., fara ca inregistrarea respectiva

sa se faca pe numar de dosar (sau numar de reclamatie, reclamant, etc) pentru a exista o evidenta analitica a acestor despagubiri acordate.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit careia " [...] *aceste sume care reprezintă despagubiri acordate conform Regulamentului de Transport au fost considerate nedeductibile la nivelul subunitatilor .X., la contolul de fond anterior, dar urmare contestatiei depuse si reverificarii au fost reincadrateca fiind deductibile.(anexa 9)*", se reține că:

- răspunderea este legiferată prin OG nr.7/2005 pentru aprobarea regulamentului privind transportul pe Cai Ferate din România, la secțiunea Responsabilități – art.60- unde se precizează „*Operatorul de transport feroviar este răspunzător pentru paguba care rezultă din pierderea totală sau parțială și din avarierea mărfii survenită din momentul încheierii contractului de transport și până la eliberarea expediției, precum și pentru paguba care rezultă din depășirea termenului de executare a contractului de transport.*”

- operatorul de transport feroviar este obligat să plătească despăgubiri pentru pierderea totală sau parțială, avarierea mărfii sau depășirea termenului de executare a contractului de transport conform art.63 din aceeași prevedere legală invocată care stipulează că: “*Operatorul de transport feroviar este obligat să plătească despăgubiri pentru pierderea totală sau parțială, avarierea mărfii sau depășirea termenului de executare a contractului de transport.*”

În consecință, societatea știa ca prin regulamentul de Transport responsabilitatea pentru pagubele survenite pe timpul transportului este a sa, fapt pentru care trebuia să încheie contracte de asigurare pentru mărfurile transportate, astfel încât în cazul în care riscul asigurat se producea, paguba să fie acoperită pentru sumele pe care trebuia să le plătească cu titlu de despăgubire.

În ceea ce privește invocarea adresei nr..X./2007 emisă de MFP – Direcția Generală .X., se reține că aceasta prezintă cadrul legislativ general privind problema despăgubirilor, respectiv a încadrării cheltuielilor în categoria celor deductibile, respectiv art.4 alin.4 din OG nr.70/1991 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.4 și art.21 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi respectate de organele de inspecție fiscală prin constatările din raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013.

Mai mult, prin contestație nu se menționează care act normativ din cuprinsul acestei adrese nu a fost respectat de către organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la încadrarea cheltuielilor cu despăgubirile acordate clienților pentru mărfurile constatate lipsă în categoria cheltuielilor nedeductibile, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, pentru anul 2007, precum și diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2008-2012 în sumă de **.X. lei**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în suma de **.X. lei**.

7. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare 50% bilete de odihnă și tratament înregistrate la Sucursala .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care serviciile turistice achiziționate nu îndeplinesc condițiile cumulative prevăzute de lege.

În fapt, Sucursala .X. -.X. a înregistrat în contabilitate, în perioada supusă verificării cheltuieli în sumă de **.X. lei (.X.+X.)**, asimilate salariilor care nu sunt impozitate la sursă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli constau în servicii de odihnă și tratament, în fapt cazare și masă, prestate în cadrul pachetelor de servicii turistice achiziționate fără ca salariații să beneficieze cumulativ de servicii de tratament și de odihnă decontate parțial de către societate, fiind astfel încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă pentru perioada 2007-2012:

“(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 acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și **cele stabilite prin acte normative în vigoare.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la sursă, justificarea cheltuielilor cu biletele de odihnă și tratament, efectuându-se în condițiile prevăzute de reglementările privind operațiunile de încasări și plăți în numerar, pentru care salariații trebuie să prezinte documente doveditoare (factura, nota de plată hotel, nota de plată ospătar, bilete de călătorie, alte documente justificative).

Prin urmare, contravaloarea *serviciilor de tratament și odihnă* trebuie justificate, or în condițiile în care se demonstrează ca acestea nu sunt prestații pentru tratament și odihnă, acestea reprezintă venituri de natură salarială care se cumulează cu celelate venituri din salarii realizate de salariații care au primit aceste avantaje.

În acest sens sunt și precizările cuprinse în adresa Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, unde se arată că: *“În conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Titlul III al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este inclus în venitul salarial și nu este impozabil costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, cu verificarea îndeplinirii condițiilor de la articolul respectiv. Pentru încadrarea în sintagma tratament și odihnă prevăzută de art.55 alin.(4) lit.a) din lege, este necesară menționarea cumulativă a celor două elemente.”*, așadar sumele suportate pentru refacerea capacității de muncă a angajaților săi, prin tratament și odihnă, și nu alte modalități de petrecere a concediului de odihnă.

Drept urmare, nu se include în venitul salarial și nu este impozabil costul prestațiilor pentru *“tratament și odihnă”*, fiind necesară verificarea îndeplinirii cumulative a celor două elemente, însă în cazul de față din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă ca organele de inspecție fiscală au analizat serviciile pentru *“tratament și odihnă”*, respectiv documentele care justifică aceste cheltuieli, reținând doar că aceste cheltuieli sunt cheltuieli cu *“cazare și masă, prestate în cadrul pachetelor de servicii turistice achiziționate, decontate parțial de societate”*.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli pe motiv că acestea trebuie asimilate salariilor care nu sunt impozitate la sursa, conform art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează că:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.”

Fața de cele de mai sus se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști,

precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament.

In temeiul prevederilor legale invocate se reține că achiziția de bilete de odihnă și tratament proprii intră în categoria cheltuielilor cu deductibilitatea limitată la calculul profitului impozabil, cu condiția ca aceste prestații să fie efectuate cumulativ, fapt pentru care nu poate fi reținută în solutionarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarii potrivit căreia *“suma de .X. lei și accesoriile aferente reprezentând contravaloare bilete de odihnă și tratament în țară sau în străinătate procurate printr-o agenție de turism sunt cheltuieli pe care societate le centralizează de la toate sucursalele și le înregistrează ca și cheltuieli nedeductibile, dacă este cazul conform art.21 alin.3 lit.c din Codul fiscal”*.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la incadrarea cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare 50% bilete de odihnă și tratament înregistrate la Sucursala .X., în categoria cheltuielilor nedeductibile, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, pentru anul 2007, precum și diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2008-2012 în sumă de .X. lei.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale” va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în suma de .X. lei.

8. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente mijloacelor fixe aflate în conservare sau neutilizate înregistrate la Sucursala .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța asupra deductibilitatii acestora (pentru perioada 2007-2012) în condițiile în care nu se face dovada utilizării integrale a spațiilor pentru care a fost dedusă amortizarea.

In fapt, societatea contestatoare a recuperat în perioada 2007-2012, cheltuiala cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății,

înregistrând în contabilitate, în perioada supusa verificării, cheltuiala cu amortizarea aferentă *mijloacelor fixe* aflate în conservare sau neutilizate în sumă de .X. lei și a spațiilor neutilizate aparținând *Terminalului* .X. ce nu participă la realizarea de venituri impozabile, în sumă de .X. lei. (anexa 6 la RIF nr..X./2013)

Organele de inspecție fiscală au stabilit procentul de neutilizare, respectiv amortizarea nedeductibilă aferentă spațiilor neutilizate, întrucât societatea nu a prezentat documente care să facă dovada utilizării acestora în scopul desfășurării de activități comerciale de natura celor prevăzute în obiectul de activitate și obținerii de venituri impozabile, astfel încât mijlocul fix nu este amortizabil integral, nefiind îndeplinite prevederile art.24 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, potrivit cărora :

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuielile deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

“Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal.

În speță sunt aplicabile și prevederile 24 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează următoarele:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*
- b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în

vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea înregistrată de un contribuabil este condiționată de utilizarea mijlocului fix în scopul obținerii de venituri impozabile, în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, mijlocul fix trebuind să îndeplinească cumulativ cele trei condiții impuse de legislația în vigoare pentru a fi considerat amortizabil și pentru a permite contribuabilului să își recupereze cheltuiala cu un astfel de bun.

Conform pct.110 alin.3-5 din Reglementările contabile conforme aprobate prin OMFP nr.3055/2009, se precizează:

“(3) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

(4) O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

(5) În cazuri excepționale, inclusiv în situația prevăzută la pct. 121 alin. (3) din prezentele reglementări, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.”, astfel încât în funcție de politica contabilă adoptată, pentru mijloacele fixe în conservare (neutilizate) societatea poate calcula în continuare amortizarea sau poate înregistra o cheltuială cu ajustarea aferentă deprecierei, nedeductibilă fiscal.

De asemenea, pct.70² din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează că

„70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.[...]”, fapt pentru care, în cazul mijloacelor fixe neutilizate pentru cel puțin o lună de zile (puse în conservare), recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se face începând cu luna următoare repunerii în funcțiune, prin recalcularea cotei de amortizare în raport cu durata rămasă de utilizare, iar la repunerea în funcțiune a mijlocului fix, este permisă recuperarea valorii rămase neamortizate pe durata de utilizare rămasă.

Prin urmare, în perioada de neutilizare temporară nu se calculează amortizare fiscală începând cu luna următoare datei începerii perioadei de neutilizare.

În cazul în speță, cheltuielile cu amortizarea imobilelor aflate în patrimoniul societății contestate pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează ca aceste imobile au fost utilizate în scopurile prevăzute de lege, precizate anterior.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în perioada 2007-2012 .X. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea imobilului aferentă mijloacelor fixe aflate în conservare sau neutilizate în sumă de .X. lei, din care:

-mijloace fixe (clădiri) – .X. lei,

-spații neutilizate aparținând Terminalului .X. - .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit conform documentelor puse la dispoziție de către .X. procentul de neutilizare prin raportarea suprafețelor totale aflate în patrimoniul societății la suprafețele neutilizate, calculând astfel amortizarea lunară nedeductibilă.

Referitor la argumentul adus de societate în susținerea contestației potrivit căruia amortizarea a fost calculată *“la valoarea mijloacelor fixe înregistrate în contabilitate conform art.24 alin.2 lit.a și c din Codul fiscal [...] și nu în cota procentuală așa cum s-a aplicat de către organul de control”* nu poate fi reținută în susținerea contestației deoarece societatea nu aduce argumente privind îndeplinirea condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale, respectiv obținerea de venituri impozabile și îndeplinirea condițiilor cumulative privind amortizarea mijloacelor fixe, ci solicită deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea pe considerentul că amortizarea a fost calculată la valoarea întregului corp, lot sau set, în condițiile în care acesta este format din spații bine definite (camere).

Mai mult, conform art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

« (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. », organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține ca simpla deținere a unor spații dintr-un imobil care nu sunt utilizate în vederea realizării de venituri impozabile, nu este suficientă pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute expres la art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, societatea avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat corect la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea aferentă mijloacelor fixe aflate în conservare sau neutilizate, fapt pentru care, în

temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, pentru anul 2007, precum și diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2008-2012 în sumă de **.X. lei**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în suma de **.X. lei**.

9. În ceea ce privește cheltuielile in suma de .X. lei efectuate în perioada iunie-decembrie 2012, reprezentând cheltuieli înregistrate de Sucursala .X. cu impozitele și taxele, cheltuieli cu comisioane, majorări și penalități pentru neplata impozitelor catre bugetul de stat și către furnizori aferente SC .X. SA, societate absorbita de SN.X. SA cu data de 28.06.2012, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor în condițiile în care din documentele prezentate la contestație de societate și neanalizate de organele de inspecție fiscale rezultă o alta situație de fapt fiscală.

În fapt, în perioada iunie 2012-decembrie 2012,.X. a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu impozitele si taxele, cheltuieli cu comisioanele, majorari si penalitati pentru neplata impozitelor catre bugetul de stat si catre furnizori, în baza facturilor care au fost emise după data fuzionării **SC .X. SA** cu **SN .X. SA**, respectiv 28.06.2012.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că aceste cheltuieli trebuiau înregistrate la SC .X. SA deoarece au fost efectuate in perioada cand era unitate de sine statatoare, avand cod fiscal distinct si nu in perioada cand a fost preluata de catre .X., fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

SN .X. SA prezintă la contestație, Anexa nr.7 privind justificarea cheltuielilor în sumă de **.X. lei**, respectiv componența conturilor **.X.** "Comisioane și onorarii", **.X.** "Alte impozite și taxe", **.X.** "Alte cheltuieli de exploatare".

În drept, sunt aplicabile prevederile art.250 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicata, în vigoare începând cu data de 31.05.2012, respectiv:

"(1) Fuziunea sau divizarea are următoarele consecințe:

a) transferul, atât în raporturile dintre societatea absorbită sau divizată și societatea absorbantă/societățile beneficiare, cât și în raporturile cu terții, către societatea absorbantă sau fiecare dintre societățile beneficiare al tuturor activelor și pasivelor societății absorbite/divizate; acest transfer va fi efectuat în conformitate cu regulile de repartizare stabilite în proiectul de fuziune/divizare;

- b) acționarii sau asociații societății absorbite sau divizate devin acționari, respectiv asociați ai societății absorbante, respectiv ai societăților beneficiare, în conformitate cu regulile de repartizare stabilite în proiectul de fuziune/divizare;
- c) societatea absorbită sau divizată încetează să existe.”

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus se reține că obligațiile societății comerciale absorbite sunt preluate prin efectul absorbției de societatea comercială absorbantă.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- la data de 28.06.2012 a avut loc fuziunea SC .X. SA în calitate de societate absorbită cu SN.X. SA în calitate de societate absorbantă, conform Certificatului de înregistrare mențiuni emis la data de 09.07.2012,
- după data fuziunii, SN.X. SA-X. înregistrează în contul .X. “Comisioane și onorarii” suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de executare și cheltuieli de judecată, în contul .X. “Alte impozite și taxe” suma de .X. lei, reprezentând impozite, taxe și penalități aferente trimestrului I și II 2012, în contul .X. “Alte Cheltuieli de exploatare” suma de .X. lei reprezentând obligații de plată accesorii la bugetul statului care au fost transmise la sediu prin nota de debitare nr..X./2012 și amenda Primăria.X., acestea fiind încadrate de societate în categoria cheltuielilor de exploatare nedeductibile cont .X., iar în conturile .X. și .X. cheltuieli de exploatare reprezentând penalități de întârziere la plata facturilor emise conform contractelor încheiate și sume stabilite prin sentințe civile, conform celor precizate de contestatara prin contestație și Anexa nr..X. la aceasta,
- organele de inspecție fiscală, atât prin procesul verbal din data de 21.03.2013, cât și prin Raportul de inspecție fiscală din data de 02.04.2013 au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile în baza prevederilor art.21 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care cheltuielile “*trebuiau înregistrate la SC .X. deoarece au fost efectuate în perioada cand era unitate de sine statatoare, avand cod fiscal distinct si nu în perioada cand a fost preluata de catre.X.*”, mențiuni reținute și prin adresa nr..X./15.05.2013,
- organele de inspecție fiscală nu au analizat deductibilitate/neductibilitate acestor cheltuieli prin prisma naturii și condițiilor impuse de lege, ci doar raportat la momentul fuziunii celor două societăți;
- în vederea clarificării situației prezentate, prin adresa nr..X./2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale .X. prezentarea motivelor și argumentelor care au stat la baza acestor constatări;
- prin adresa nr..X./2013, Direcția Generală .X. precizează că “*documentele sunt transmise după încheierea procesului verbal din 21.03.2013, menționăm faptul că acestea au fost întocmite după data fuzionării SC .X. SA sucursala .X.*”, fără însă a avea în vedere prevederile legale privind fuziunea celor două societăți și fără a analiza documentele anexate de contestatară în susținere.

De asemenea, la stabilirea acestor cheltuieli nedeductibile nu au fost avute în vedere toate temeiurile de drept aplicabile în materie, în vigoare în perioada verificată, respectiv Ordinul nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora, Legea nr.31/1991 privind societățile comerciale, republicată, Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform celor arătate mai sus organul de soluționare a contestației reține o altă situație de fapt decât cea constată de organele de inspecție fiscală, fără însă a se putea substitui în ceea ce privește analiza tuturor documentelor depuse de contestatară potrivit prevederilor art.213 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./2013 nu și-au exprimat punctul de vedere asupra documentelor depuse suplimentar la contestație, limitându-se a preciza că acestea au fost depuse ulterior încheierii inspecției fiscale.

Intrucât din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, precum și pentru faptul că nu au fost avute în vedere toate prevederile legale aplicabile speței, în temeiul art.216 alin.3 și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior, se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv pentru cheltuielile în suma de .X. lei aferente perioadei 2008-2012, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

10. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând valoarea nerecuperată din contractul nr.c.v..X./2008 încheiat cu SC .X. SA înregistrate la Sucursala .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor impozabile.

În fapt, SN.X. .X. a încheiat contractul nr.c.v..X./2008 cu S.C. .X. S.A. având ca obiect transport maritim de vagoane cu .X. nave, respectiv .X. si .X.

Pentru efectuarea prestațiilor proprietarul pune la dispoziția beneficiarului (SN.X. - .X.) capacitatea celor .X. nave. Pretul pe voiaj este fix, respectiv de .X. Euro, rezultând în perioada aprilie 2008-mai 2009, cheltuieli în suma de .X. lei.

Pentru serviciile prestate, S.C. .X. S.A, factura către SN.X. - Sucursala .X., valoarea prestațiilor.

Acesta, în calitate de transportator, factura către clienți contravaloarea tarifelor de transport, rezultând în perioada aprilie 2008 - mai 2009, valoare recuperată în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând valoarea nerecuperată a cheltuielilor care nu au fost destinate realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit prevederilor art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, art.21 alin.1 din același act normativ, 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.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestațiile de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Față de prevederile legale, sus menționate, se reține că SN.X. .X. în baza contractului nr.c.v. .X./2008 încheiat cu S.C. .X. S.A. a închiriat două nave la preț fix de .X. Euro/voiaj, rezultând în perioada aprilie 2008 - mai 2009, cheltuieli cu închirierea în suma de .X. lei, iar valoarea recuperată a acestora în aceeași perioadă fiind de .X. lei.

Astfel, pentru cheltuielile în suma de .X. lei societatea nu a înregistrat venituri.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

De asemenea, contractul încheiat între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obisnuite,

forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanta cu realitatea economica.

Prin OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, la Secțiunea a 6-a Principii contabile generale, se menționează:

49. - Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Însă, în ceea ce privește condițiile inserate de către părți în cuprinsul unui contract, se reține că potrivit art.5 din Codul civil, aplicabil la data încheierii contractului, "*Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, de la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri*", ordinea publică reprezentând un ansamblu de norme juridice imperative care stau la baza funcționării unui stat de drept, coroborat cu art.1 din Codul civil potrivit căruia "*Legea dispune numai pentru viitor, ea n-are putere retroactivă*".

Totodată, din coroborarea art.966 din Codul civil, "*Obligația fără cauză sau fondată pe o cauză falsă, sau nelicită, nu poate avea nici un efect.*" cu art.968 din Codul civil "*Cauza este nelicită când este prohibită de legi, când este contrarie bunelor moravuri și ordinii publice.*", se desprinde concluzia că voința juridică care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie legilor care privesc ordinea publică.

Dispozițiile cu caracter de ordine publică, ce consacră în special ordinea economică și socială au un caracter imperativ și nu pot fi înlăturate prin convenții particulare, sub sancțiunea nulității absolute.

Astfel, în măsura în care prevederea contractuală cu privire la derularea de comun acord a contractului pentru transportul maritim cu cele două nave încalca o normă de ordine publică, poate fi vorba de o nesocotire a prevederilor legale, anterior precizate.

Se reține că, potrivit doctrinei, încalcarea oricărei norme juridice imperative, la încheierea contractului sau la renegocierea acestuia, chiar dacă acea normă nu ar avea, la prima vedere, o legătură directă cu ordinea publică, este sancționată cu nulitatea absolută.

De asemenea, se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

Argumentul **SN.X. .X.** potrivit căruia „*aceste cheltuieli au fost făcute în scopul realizării de venituri din activitatea de transport maritim de vagoane care trebuiau să acopere cel puțin costul fix aferent voiajului. Datorită cererii scăzute la transport și neacoperirii nivelului minim de profitabilitate s-a ajuns în situația neacoperirii costurilor fixe, ceea ce în final a dus la decizia opririi activității de transport maritim de vagoane cu cele .X. nave .X. și .X.*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât cheltuielile înregistrate de **SN.X.**

.X. cu valoarea nerecuperată în sumă de .X. lei nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri conform legislației în vigoare.

Fata de cele reținute rezulta ca organele de inspectie fiscala, legal au procedat în mod legal la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor în valoare de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

11. Referitor la pierderea fiscala în suma de .X. lei Centrul de .X. , Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă contestatara trebuia să diminueze sau nu pierderea fiscală constatată de organele de inspectie fiscală care provine dintr-un raport de inspectie anterior și dintr-o eroare din Declarația 101 privind impozitul pe profit, aferente SC .X. SA .X. societate absorbită de contestatară cu data de 28.06.2012, în condițiile în care la data fuziunii aceste sume nu erau înregistrate în evidența fiscală a SC .X. SA .X..

In fapt, până la data de 27.06.2012, societatea s-a numit SC .X. SA CUI .X., iar prin Hotărârea AGA nr..X./2012 a SN.X. SA a fost aprobată fuziunea SN.X. SA în calitate de societate absorbantă, cu SC .X. SA .X., în calitate de societate absorbită.

Astfel, s-a înființat CENTRUL .X., ce reprezintă sediu secundar-punct de lucru în subordinea SN.X. SA, având CUI .X. , înregistrat cu data de 21.09.2012 conform site-ului Ministerului Finantelor Publice.

Prin Raportul de inspectie fiscală anterior, încheiat la SC .X. SA la data de 20.12.2010 pierderea fiscala stabilita de societate a fost diminuată cu suma totala de .X. lei.

Din verificarea Declarațiilor 101, aferente anilor 2009, 2010, 2011 și 2012, a rezultat că societatea nu și-a diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei, stabilită prin raportul de inspectie fiscală anterior.

- în Declarația privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 (101), la rândul 38, societatea a preluat eronat "*pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți*", înscriind suma de .X. lei, în loc de .X. lei, cât era înscris la rândul 39 "*pierderea fiscală de recuperat în anii următori*" din declarația 101 aferentă anului 2009.

Conform art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diferența de .X. lei reprezintă suma suplimentară care va diminua pierderea stabilită de societate la 30.09.2010.

În drept, art.26 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 01.10.2012, precizeaza :

“(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

(2) Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune nu se recuperează de către contribuabilii nou-înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, după caz.”

iar începând cu data de 01.10.2012, art.2 precizează:

“(2) Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se recuperează de către contribuabilii nou-înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare. Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se recuperează de acești contribuabili și de cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă.”

Astfel, se retine că până la data de 01.10.2012 pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care-si încetează activitatea prin fuziune nu se recuperează de către contribuabilii nou înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, după caz, iar după această dată pierderea fiscală se recuperează de către contribuabilii care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare.

Potrivit prevederilor pct.76 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu începere din data de 08.11.2012, precizează:

“Pierderile fiscale anuale din anii precedenți anului operațiunilor de fuziune, divizare sau desprindere a unei părți din patrimoniul acestuia, nerecuperate de contribuabilul cedent și transmise contribuabilului beneficiar, se recuperează, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit care urmează datei la care aceste operațiuni produc efecte, potrivit legii, pe perioada de recuperare rămasă din perioada inițială de 5, respectiv 7 ani, în ordinea în care au fost înregistrate acestea de către contribuabilul cedent.

Pierderile fiscale înregistrate de contribuabilul cedent în perioada din anul curent cuprinsă între 1 ianuarie și data la care operațiunea respectivă produce efecte, transmise contribuabilului beneficiar, se recuperează la fiecare termen de plată a impozitului pe profit care urmează datei la care aceste operațiuni produc efecte, potrivit legii. Această pierdere este luată în calcul de către

contribuabilul beneficiar, la stabilirea profitului impozabil/pierderii fiscale din anul fiscal respectiv, înainte recuperării pierderilor fiscale din anii precedenți.

În scopul recuperării pierderii fiscale transferate sau menținute, după caz, contribuabilul cedent și contribuabilul beneficiar efectuează și următoarele operațiuni:

a) contribuabilul cedent calculează pierderea fiscală pe perioada cuprinsă între 1 ianuarie și data la care operațiunea de desprindere a unei părți din patrimoniu produce efecte, în vederea stabilirii părții de pierdere transmise contribuabilului beneficiar, respectiv părții pe care continuă să o recupereze, proporțional cu activele și pasivele transferate/menținute;

b) contribuabilul cedent evidențiază partea de pierdere fiscală din anul curent, precum și din anii precedenți transferată/menținută, în registrul de evidență fiscală;

c) contribuabilul cedent transmite contribuabilului beneficiar un înscris care trebuie să cuprindă informații fiscale referitoare la:

- pierderile fiscale anuale transferate contribuabilului beneficiar, înregistrate în declarațiile sale de impozit pe profit, inclusiv cea pentru anul în care operațiunea de reorganizare produce efecte, detaliate pe fiecare an fiscal în parte;

- în cazul operațiunilor de desprindere a unei părți din patrimoniu, transmite și partea din pierderea fiscală înregistrată în anul curent, stabilită prin ajustarea pierderii fiscale calculate la lit. a), precum și pierderile fiscale din anii precedenți, proporțional cu activele și pasivele transmise contribuabilului beneficiar, potrivit proiectului de divizare;

d) contribuabilul beneficiar înregistrează, în registrul de evidență fiscală, pierderile fiscale preluate pe baza înscrisului transmis de contribuabilul cedent, în care evidențiază distinct și perioada de recuperare pentru fiecare pierdere fiscală transferată.”

Față de prevederile legale invocate mai sus, se reține că pierderea fiscală anuală din anii precedenți anului operațiunilor de fuziune nerecuperate de contribuabilul cedent și transmise contribuabilului beneficiar, se recuperează, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit care urmează datei la care aceste operațiuni produc efecte.

Pierderea fiscală anuală, atât înainte de 01.10.2012 cât și după această dată, se stabilește prin declarația de impozit pe profit și se recuperează din profiturile obținute în următorii ani consecutivi.

Pierderea contabilă a exercițiului curent este evidențiată în soldul debitor al contului .X "Profit și pierdere".

Pe baza aprobării situațiilor financiare anuale de către Adunarea Generală a Acționarilor, pierderea evidențiată se preia în exercițiul următor în rezultatul reportat (contul 117). Pierderea fiscală, este pierderea declarată prin declarația 101. Pierderea fiscală se determină extracontabil, pe baza pierderii contabile influențate de cheltuielile deductibile și nedeductibile prevăzute de Codul fiscal și se reflectă în declarațiile privind impozitul pe profit.

În declarația anuală privind impozitul pe profit (101), pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți se înscrie la rândul 38.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- potrivit declarațiilor 101, aferente anilor 2009, 2010, 2011 și 2012, SC .X. SA nu a diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei, stabilită prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 20.12.2010,

- în Declarația privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 (cod 101), la rând 38, SC .X. SA a preluat eronat „*pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți*”, înscriind suma de .X. lei, în loc de .X. lei, atât cât avea înscris la rând 39 „*pierdere fiscală de recuperat în anii următori*” din declarația 101 aferentă anului 2009,

- până la data de 27.06.2012, societatea s-a numit SC .X. SA CUI .X., iar prin Hotărârea AGA nr..X.2012 a SN.X. SA a fost aprobată fuziunea SN.X. SA în calitate de societate absorbantă, cu SC .X. SA .X., în calitate de societate absorbită,

- conform Certificatului de înregistrare menționat, aflat la dosarul cauzei, emis de ORC de pe lângă Tribunalul .X. la data de .X./2012, data înscrierii în Registrul Comerțului a mențiunii privind fuziunea prin absorbție a SC .X. SA de către SN.X. SA, ca societate absorbantă este .X./2012.

Mai mult, declarația privind impozitul pe profit 101 a SN.X. SA pentru anul 2012, a fost depusă sub numărul de înregistrare nr..X./2013 la data de **.X./2013**, dată la care sunt aplicabile prevederile Codului fiscal referitoare la pierderile fiscale înregistrate de contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune și care se recuperează de către societatea care preia patrimoniul societății absorbite.

Organul de soluționare reține faptul că la data fuziunii, respectiv 28.06.2012, sumele constatate de organele de inspecție fiscală nu erau înregistrate în evidența fiscală a SC .X. SA și în consecință nu sunt aplicabile prevederile Codului fiscal referitoare la pierderile fiscale înregistrate de contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune și care nu se recuperează de către contribuabilii nou înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, fapt pentru care sumele stabilite de inspecția fiscală prin RIF nr..X./2013 care nu erau înregistrate în evidența fiscală a S.C. .X. S.A. la data fuziunii intra sub incidența prevederilor Codului Fiscal referitoare la pierderea fiscală ce se recuperează de către contribuabilii nou înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate.

Având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat corect la diminuarea pierderii fiscale, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pierderea fiscală în sumă de **.X. lei**, pentru perioada 2008-2012.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin.(1) și alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) și lit.b) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de Societatea Natională „X.” SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./ 2013 emisă de Direcția Generală .X. pentru suma de **.X. lei reprezentând **taxa pe valoarea adăugată**.**

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de Societatea .X.” SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./ 2013 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013 emise de Direcția Generală .X. pentru suma de **.X. lei reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei - accesorii aferente TVA,**

precum și diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 2008-2012 în suma de **.X. lei.**

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./ 2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei - accesorii aferente TVA,**

precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013 privind diminuarea pierderii fiscale în suma de **.X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de**

prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL,