



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor

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

DECIZIA nr.283 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
SOCIETATEA .X..X. “.X. .X.” SA
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub
nr.906310/21.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr../17.02.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/21.02.2012, cu privire la contestația formulată de SOCIETATEA .X..X. “.X. .X.” SA cu sediul in .X., B-dul X nr.X, sector X, inregistrata la Registrul Comertului sub nr.J40/X/1998, avand CUI nr.X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.12.2011 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală 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.**

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 Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.12.2011, respectiv **09.01.2012** conform adresei de comunicare nr../09.01.2012 înregistrata la societatea

contestatoare sub nr..X./09.01.2012, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii și înregistrării contestației la Registratura Generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr..X. din **06.02.2012**, 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 .X..X. “.X. .X.“ SA.

I. Prin contestația formulată, SOCIETATEA .X..X. “.X. .X.“ SA sustine urmatoarele:

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată societatea contestă:

- **debitul în suma de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar la Sucursala .X. aferentă veniturilor înregistrate în contul 472 în anul 2001, susținând că aceste sume au fost transferate pe venituri și implicit li s-a aplicat și cota de TVA aferentă până la data de 30.06.2004, data la care aceste sume nu mai figurează în componenta contului 472. În susținerea cauzei societatea face trimitere și anexează la contestație obiecțiunile Sucursalei Transilvania,**

- **debitul în suma de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA colectată pentru care societatea susține că nu este prezentat rezultatul verificării pentru a putea formula un punct de vedere.**

De asemenea, societatea contestă debitul în suma de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentând TVA de plată aferentă veniturilor realizate în România de persoane juridice nerezidente în perioada 1998-2000.

Cu privire la acest debit societatea susține că prin Procesul verbal nr..X./30.11.2001 încheiat de organele de control din cadrul M.F.P.-Direcția Generală de Indrumare și Control Fiscal care au verificat perioada 01.10.1998-31.12.2000 nu este lăsată ca obligație de plată suma de .X. lei și că obligația de plată este înregistrată în contabilitate, drept urmare se impune aplicarea prevederilor Deciziei comisiei fiscale nr. 8/2003.

B. Cu privire la impozitul pe profit

B.1. VENITURI

B.1.2. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contestă veniturile suplimentare, în suma de .X. lei și accesoriile aferente stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând soldul conturilor din afara bilanțului.

Societatea menționează faptul că soldurile conturilor din afara bilanțurilor s-au stins, drept pentru care consideră că în cazul de față trebuie calculate doar accesoriile acolo unde este cazul.

B.2. CHELTUIELI

B.2.1. Cu privire la sediul Central

Societatea contesta debitele in suma de **.X. lei pe anul 2001 si .X. lei pe anul 2002** cu accesoriile aferente reprezentand materiale promotionale aratand ca aceste materiale reprezinta postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinta, pliant cu .X., set aniversal, agende, calendare inscriptionate cu numele societatii nationale.

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, toate cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizand mijloace de informare in masa, precum si costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit in baza unui contract scris, conditie indeplinita, intrucat societatea a incheiat contracte cu societatile care au produs materialul publicitar, material ce a fost folosit pentru stimularea vanzarilor.

In sustinerea contestatiei, societatea mentioneaza faptul ca organul de control in fundamentarea punctului de vedere, cum ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile, face referire la Decizia nr.V din 15.01.2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie data din punct de vedere al deducerii TVA, iar data actului nr..X./15.02.2007 primit de la MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe este ulterioara datei de 15.01.2007 data pronuntarii Deciziei nr. V de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie.

B.2.2. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contesta accesoriile calculate pentru suma de **.X. lei** reprezentand fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap conform OUG nr.102/1999 privind plata fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

Conform OUG nr.40/2000 care modifica art. 43 din OUG nr.102/1999 privind plata fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap acest fond se plateste numai in cazul in care societatea "refuza sa angajeze persoane cu handicap. Societatea a inregistrat si virat acest impozit la buget in perioada 2000-2001.

Conform explicatiilor scrise date de sucursala aceste sume au fost constituite si virate la buget pentru perioada 2000-2001, iar DGFP .X. a acceptat restituirea sumei in luna aprilie 2002, pe baza notei de constatare nr..X./19.04.2002. Repunerea sumei s-a facut la luna martie 2002. Constituirea sumelor a fost corecta, sumele au fost virate lunar la buget, iar dupa primirea actului de la Directia de munca si protectie sociala unde specifica ca nu s-au prezentat la angajare persoane cu handicap s-a solicitat restituirea sumei.

B.2.3. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contesta suma de **.X. lei** din suma totala de **.X. lei** pe anul 2002, suma de **.X. lei** pe anul 2003 si suma de **.X. lei** din suma totala de **.X. lei** pe anul 2003 cu accesoriile aferente, reprezentand in opinia organului de control cheltuieli cu reparatii la mijloace fixe inchiriate apartinand CN.X. SA care indeplineau conditiile de a fi recunoscute ca imobilizari corporale. Societatea sustine ca aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal fara a lasa posibilitatea **.X. .X. .X.** sa recupereze prin amortizare deductibila fiscal valoarea acestor investitii, conform prevederilor art. 4 din Legea nr.15/1994 fiind asimilate mijloacelor fixe investitiile facute la mijloace fixe luate cu chirie, iar conform art.11 din acelasi act normativ valoarea acestor investitii se recupereaza pe perioada derularii contractului.

B2.4. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contesta faptul că nu s-au analizat, urmare contestatiei depuse, cheltuielile deductibile luate in calcul la determinarea impozitului pe profit ce trebuiau majorate cu suma de **.X. lei (.X. lei-.X. lei)** din anexa reprezentand TVA deductibila nerecunoscuta de organul de inspectie fiscala ca urmare a inexistentei instiintarilor de platitor TVA. Societatea sustine că aceasta sumă trebuia avuta in vedere la calculul impozitului pe profit la perioada la care s-a efectuat cheltuiala, fiind o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile si cheltuielile generate de TVA in situatia in care TVA este aferenta unor bunuri/servicii achizitionate in scopul realizarii de venituri impozabile.

B.2.5. Cu privire la Sucursala X

Societatea contesta accesoriile aferente sumei de **.X. lei**, reprezentand fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap conform OUG nr.102/1999 pe perioada 2000-2002, intrucat aceasta suma este o plata in plus virata catre bugetul de stat si conform prevederilor art. 124 din O.G. nr.92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobanda din ziua urmatoare expirarii termenului prevazut la art.117 alin. (2) sau la art. 70, dupa caz, iar dobanda datorata este la nivelul majorarii de intarziere prevazute de prezentul cod si se suporta din acelasi buget din care se restituie ori se ramburseaza, dupa caz, sumele solicitate de platitori.

Ca urmare societatea considera ca nu se impune calcularea de accesorii pentru o suma virata in plus la Bugetul de stat.

B2.6. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contestă suma de **.X. lei pe anul 2002** si suma de **.X. lei pe anul 2003** cu accesoriile aferente reprezentand facturi fara data.

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit sunt cheltuieli nedeductibile, cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit Legii

contabilitatii nr.82/1191 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii.

Societatea motiveaza ca in raspunsul la prima contestatie nu este dat un punct de vedere vizavi de aceasta speta, iar organul de control in fundamentarea constatarilor, cum ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile, face referire la Decizia nr.V din 15.01.2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie data din punct de vedere al deducterii TVA, iar data actului nr. .X./15.02.2007 primit de la MFP - Directia Generala Legislatie Impozite Directe este ulterioara datei de 15.01.2007 data pronuntarii Deciziei nr. V de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie.

De asemenea, societatea contesta suma de **.X. lei pe anul 2003** cu accesoriile aferenta reprezentand motorina din rezerva de stat facturata de Ministerul Transporturilor.

Societatea sustine ca factura a fost inregistrata in luna decembrie 2002 ca .X. aprovizionata, iar in anul 2003 a fost data in consum. Aceasta motorina este receptionata si data in consum conform documentelor de la pag.100 – la 101 la RIF nr. F-MC .X./12/2011.

In sustinerea contestatiei societatea face trimitere la adresa nr..X./15.02.2007 a MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe, potrivit careia documentele mai sus mentionate au calitatea de document justificativ.

Societatea motiveaza faptul ca in raspunsul la contestatie nu este dat punct de vedere vizavi de aceasta speta, organul de control in fundamentarea punctului de vedere consideră aceste cheltuieli nedeductibile si face referire la Decizia nr.V din 15.01.2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie data din punct de vedere al deducterii TVA, iar data actului nr..X./15.02.2007 primit de la MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe este ulterioara datei de 15.01.2007 data pronuntarii Deciziei nr. V de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie.

B.2.7. Cu privire la Sucursala .X. .X.

Societatea contesta faptul ca la reverificare nu s-a analizat si nu s-a avut in vedere la calculul impozitului pe profit pe anul 2002 **suma de .X. lei** ce a facut obiectul contestatiei initiale, reprezentand TVA aferenta facturii nr. .X./11.03.2002 pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deductere ca urmare a constatarii inexistentei instiintarilor de platitor TVA.

Societatea sustine că aceasta suma trebuie avuta in vedere la calculul impozitului pe profit la perioada la care s-a efectuat cheltuiala, fiind o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile si cheltuielile generate de TVA in situatia in care TVA este aferenta unor bunuri/servicii achizitionate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Societatea contesta suma de **.X. lei** cu accesoriile aferente reprezentand facturi cu date de identificare eronate, sustinand următoarele:

Pana in anul 2003, in structura .X. .X. au functionat atat Sucursala .X., cat si Sucursala .X. . Incepand cu aceasta data cele doua sucursale au fost comasate sub denumirea de Sucursala .X.-.X.. In perioada verificata, Sucursala .X. .X. a contabilizat facturi de la furnizori emise pentru Sucursala .X. cu codul fiscal eronat aferent vechii Sucursale (.X.) inainte de absorbtia ei de catre Sucursala .X.. Cheltuielile sunt aferente unor prestatii efectuate sucursalei, pentru justificarea carora sustine ca a prezentat copii dupa contracte, facturi, devize de calcul.

Prin urmare, societatea considera ca intrucat a facut dovada efectuarii operatiunii prin prezentarea unor copii ale documentelor de receptie, devize, contracte, cheltuiala este deductibila conform adresei nr. .X./15.02.2007 a MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe.

Societatea motiveaza ca in raspunsul la contestatie nu este dat punct de vedere vizavi de aceasta speta, iar organul de control in fundamentarea punctului de vedere, cum ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile face referire la Decizia nr.V din 15.01.2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie data din punct de vedere al deducerii TVA, iar data actului nr..X./15.02.2007 primit de la MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe este ulterioara datei de 15.01.2007 data pronuntarii Deciziei nr. V de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie.

De asemenea, societatea contesta suma de .X. lei cu accesoriile aferente reprezentand factura nr..X. din 21.08.2001 emisa pentru .X. .X., care la data facturarii era Sucursala a .X. .X., sustinând ca produsele din factura au fost directionate catre Sucursala .X. si ca a anexat copii dupa factura si NRCD in dosarul 2 .X. .X. de la pag.40 la pag.41 (cheltuiala fiind deductibila conform actului nr. .X./15.02.2007 al MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe deus la contestatia initiala a PV de control de fond, anexa nr. X la 255 din dosar 1 Central).

Societatea motiveaza ca in raspunsul la contestatie nu este dat punct de vedere vizavi de aceasta speta, iar organul de control in fundamentarea punctului de vedere cum ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile face referire la Decizia nr. V din 15.01.2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie data din punct de vedere al deducerii TVA, iar actul nr..X./15.02.2007 primit de la MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe este ulterior datei de 15.01.2007 data pronuntarii Deciziei nr.V de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie.

B.2.8. Cu privire la Sucursala .X.

Societatea contesta urmatoarele sume reprezentand despagubiri acordate beneficiarilor pentru lipsuri de .X. constatate in timpul transportului:

- **suma de .X. lei din suma contestata de .X. lei pe anul 2001** cu accesoriile aferente reprezentand despagubiri la transport conform Regulamentului de Transport, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe

profit. Societatea sustine ca aceasta suma este considerata nedeductibila in anul 2001 fara a se influenta impozitul pe profit pe anii 2000 si 1999.

- **suma de .X. lei din suma contestata de .X. lei pe anul 2002** cu accesoriile aferente reprezentand despagubiri la transport conform Regulamentului de Transport, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. Societatea sustine ca aceasta suma este considerata nedeductibila in anul 2002 fara a se influenta impozitul pe profit pe anul 2000.

- **sumele de .X. lei si .X. lei din suma contestata de .X. lei pe anul 2003** cu accesoriile aferente reprezentand despagubiri la transport conform Regulamentului de Transport, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea sustine ca suma de .X. lei este considerata nedeductibila in anul 2003 fara a se influenta impozitul pe profit pe anul 2000 si ca pentru suma de .X. lei sunt documente justificative la nivelul Sucursalei Transilvania, a se vedea obiectiile Sucursalei Transilvania la PV Control.

- **suma de .X. lei din suma contestata de .X. lei pe anul 2004** cu accesoriile aferente reprezentand despagubiri la transport conform Regulamentului de Transport, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. Societatea sustine ca pentru speta in cauza este vorba de derularea unui contract de plata centralizata.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./29.12.2011 emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC.X./29.12.2011, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală 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.

Inspectia fiscală s-a efectuat la **S.N.T.F.M. C.F.R. .X. S.A.** sediul central si sucursale ca urmare a faptului ca prin Decizia nr. .X./15.06.2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a soluționat contestația formulată de S.N.T.F.M. **.X. .X. S.A.**, împotriva Deciziei de Impunere nr. X/ 25.04.2008 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./25.04.2008, dispunând desființarea Deciziei de impunere nr.X/ 25.04.2008 pentru suma totală de **.X. lei**, urmând a se reface inspectia fiscală de către o altă echipă de control pentru aceeași perioadă și aceleași taxe si impozite, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin decizie.

Pentru refacerea inspectiei fiscale la nivelul sucursalelor s-a solicitat organelor fiscale teritoriale din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, efectuarea verificarilor

ținând cont de cele reținute din Decizia nr.X/2010 și de prevederile aplicabile în speță.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Perioada de verificare: 01.01.2001-30.06.2004

Prin Raportul de Inspekție Fiscală nr..X./25.04.2008 și Decizia de impunere nr..X./25.04.2008, inspekția 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 cuantumul acestora.

Prin Decizia nr..X./15.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost admisă contestația societății pentru TVA în suma de **.X. lei**, a fost respinsă contestația societății pentru TVA în suma de **.X. lei și accesorii în suma de .X. lei** și s-a dispus reverificarea pentru TVA în sumă totală de **.X. lei și accesorii în suma de .X. lei**.

Urmare reverificării efectuate, organele de inspekție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr.F-MC .X./29.12.2011 taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de **.X. lei** și accesorii aferente în suma de **.X. lei**.

La Sucursala .X. urmare reverificării efectuate organele de inspekție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară pentru anul 2001 în suma de **.X. lei** pentru veniturile înregistrate în anul 2001 în contul 472 „Venituri în avans”.

TVA colectată suplimentară în suma de **.X. lei** este aferentă unor venituri din tarife din imobilizări pentru care obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data prestării serviciilor, respectiv la data înregistrării în acest cont, potrivit art.10 din OUG nr.17/2000.

De asemenea, la nivelul acestei sucursale s-a mai stabilit suplimentară și TVA colectată în suma de **.X. lei** aferentă veniturilor din convolute pe perioada 2001-30.06.2004 (sumă stabilită prin anexa la Raportul de inspekție fiscală nr. .X./25.04.2008).

Astfel, TVA colectată suplimentară la nivelul Sucursalei .X. este de **.X. lei** (**.X. lei** TVA stabilită prin PV nr.X/2011 + **.X. lei** TVA stabilită prin PV .X./25.04.2008).

Cu privire la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă veniturilor realizate de persoane juridice nerezidente urmare reverificării efectuate s-au constatat următoarele:

Ultimul act de control încheiat la .X. .X. SA a fost Procesul verbal nr..X./30.11.2001 încheiat de Direcția generală de îndrumare și control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice;

S-a constatat că prin Nota contabilă nr.X/august 2001, societatea a înregistrat diferența de TVA în suma de **.X. lei**, aferentă veniturilor realizate în

Romania pe perioada 01.01 1999 - 31.12.2000 de persoane juridice nerezidente, stabilita suplimentar prin Procesul Verbal nr..X./30.11.2001 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Indrumare si Control din Ministerul Finantelor Publice, prin articolul contabil 4428 *TVA neexigibila = 446 Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*.

Prin Nota contabila nr.49/noiembrie 2001, societatea anuleaza inregistrarea obligatiei de plata a diferentei suplimentare de TVA, aferenta veniturilor realizate de persoane juridice nerezidente in Romania in suma de **.X. lei**, intocmind urmatoarele articole contabile:

4426 TVA deductibila = 4428 TVA neexigibila si

446 Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate = 4427 TVA.

Pana la data incheierii RIF nr..X./2008, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca suma de **.X. lei** a fost achitata la bugetul de stat, dupa cum a reiesit din notele explicative date de societate anexele nr.6,7,8 la RIF nr..X./2008 si din evidenta fiscala a DGAMC.

Prin Procesul verbal nr..X./30.11.2001 incheiat de Directia Generala de Indrumare si Control din Ministerul Finantelor Publice, la pag.47, lit."C referitor la modul de inregistrare in contabilitate a TVA deductibila si TVA colectata, la nivel .X. .X. .X. SA Central", pct.2 alin.2 se fac urmatoarele mentiuni:

„Societatea avea obligatia sa achite TVA in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe sau pentru platile efectuate fara factura, concomitent cu plata prestatorului extern. Astfel nu au fost respectate prevederile pct.11.15 din HG 512/1998 si pct.7.7 din HG 401/2000 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a TVA si implicit s-a amanat la plata suma de **.X. lei**.

In timpul controlului s-a contabilizat obligatia de plata pentru TVA import servicii conform HG 401/2000, inregistrandu-se in evidenta contabila suma de **.X. lei** conform NC 45/august 2001”.

In capitolul IX "Recapitulatia obligaiilor de plata" la Procesul Verbal nr..X./2001, diferenta suplimentara de TVA inscrisa este de **.X. lei**.

Suma de **.X. lei** se regaseste mentionata in cuprinsul Procesului Verbal nr..X./2001 la pag.46 cap. Taxa pe valoare adaugata : „*avandu-se in vedere cele mentionate pentru perioada 01.10.1998-31.12.2000 la control a rezultat o diferenta suplimentara de TVA de plata de .X. lei.....(anexele 26,27,28) in aceasta suma nu se regaseste si suma de .X. lei, suma contabilizata de societate ca obligatie de plata in perioada controlului si prezentata la pagina 47 din Procesul Verbal nr..X./2001*”.

Avand in vedere faptul ca:

- Procesul verbal nr..X./30.11.2001 a fost încheiat în data de 08.10.2001 și înregistrat la societate în data de 30.11.2001;

- nepreluarea sumei de **.X. lei** in finalul procesului verbal nu exonereaza societatea de obligatia de plata a acesteia, deoarece asa cum s-a aratat mai sus, din cuprinsul procesului verbal rezulta ca suma a fost contabilizata de societate ca obligatie de plata in luna august 2001, deci in timpul controlului,

procesul verbal fiind incheiat in luna octombrie 2001 si inregistrat la societate in luna noiembrie 2001;

- in cuprinsul Procesului Verbal nr..X./2001 nu se face referire la vreo masura dispusa pentru anulara inregistrarii obligatiei de plata in suma de **.X. lei**. La cap.VII Masuri si sanctiuni, pct.a.1 se mentioneaza urmatoarea masura dispusa societatii: *„Inregistrarea in evidenta contabila a sumelor reprezentand diferentele de impozite si taxe suplimentare, precum si majorarile aferente constatate la control, conform Recapitulatiei obligatiilor de plata – Cap.IX din Procesul Verbal si virarea acestora la buget, iar suma de **.X. lei** a fost inregistrata de societate în evidența contabilă, in timpul controlului, respectiv luna august 2001, ca obligatie de plata;”*

- din cuprinsul Raportului de Inspectie Fiscala nr..X./2008, din notele explicative date de societate si din evidenta fiscala a DGAMC rezulta ca, pana la data incheierii acestuia (aprilie 2008), suma de **.X. lei**, nu a fost inregistrata in evidentele contabile ca obligatie de plata (NC nr 49/noiembrie 2001) si achitata;

- prevederile OMEF nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de Inspectie Fiscala, Anexa 2 *Instructiuni privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de Inspectie Fiscala*, Cap.1 Date despre inspectia fiscala, Modul de indeplinire a dispozitiilor stabilite prin ultimul act de control, organele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea societatii au mentinut obligatia de plata in suma de **.X. lei** stabilita de organele de inspectie fiscala prin Raportul de Inspectie Fiscala nr..X./2008 si Procesul Verbal nr..X./2001 si accesoriile aferente diferentei suplimentare stabilita prin Procesul Verbal nr..X./30.11.2001, calculate pana la data de 29.02.2008 reprezentand dobanzi in suma de **.X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei** calculate conform art.13¹ din OG 11/1996, cu modificari si completari ulterioare, art.13 si art.14 din OG nr.61/2002, art.109 si art.114 din OG nr.92/2003 si art.13 din OG 26/2001.

Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificată : 01.01.2001-30.06.2004.

Prin Decizia de impunere nr..X./25.04.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru perioada verificata in suma de de **.X. lei** si accesorii aferente in suma de **.X. lei**.

Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit urmare veniturilor impozabile si cheltuiellilor nedeductibile constatate cu ocazia verificarii efectuate la nivelul centralei si al sucursalelor .X. .X. SA.

Societatea a contestat o parte din sumele stabilite suplimentar reprezentand venituri impozabile si cheltuieli nedeductibile, solicitând recalcularea impozitului pe profit și a accesoriilor aferente.

Din Decizia nr..X./15.06.2010 s-a reținut faptul că societatea a depus documente suplimentare în susținerea cauzei și în consecință s-a dispus

reverificarea pentru întreaga sumă de **.X.** lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente în sumă de **.X.** lei.

Urmare reverificarii efectuate s-a recalculat impozitului pe profit si s-a stabilit o diferentă suplimentară în sumă de **.X. lei** aferenta careia au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** si penalități de întârziere in sumă de **.X. lei** conform art.13¹ din OG nr.11/1996 cu modificările si completările ulterioare, art. 13 si art.14 din OG nr. 61/2002, art. 109 si art.114 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

La Sediul Central

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..**X.**/25.04.2008 s-au stabilit la nivelul centralei cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **.X.** lei reprezentand contravaloarea unor materiale promoționale (postere, calendare, agende) cu privire la care societatea nu a respectat prevederile cap. 2 art.4 alin.(4) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

Organele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea impozitului pe profit au retinut punctul de vedere exprimat de organele de solutionare a contestatiei prin Decizia nr..**X.**/15.06.2010 prin care s-a respins contestatia societatii cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă materialelor promoționale pe motiv ca societatea nu a demonstrat destinatia pe care a dat-o acestor achizitii, respectiv daca au fost utilizate in scop publicitar sau au fost acordate ca obiecte de protocol care sunt deductibile in anumite limite si cu conditia respectarii destinatiilor prevazute de lege si faptul ca „prevederile legale cu privire la cheltuielile cu achizitionarea unor materiale constand in postere, catalog de prezentare, pliant, calendare perete agende din piele sunt de stricta interpretare si au fost aplicate corect de organele de inspectie fiscala, in situatia in care societate nu face dovada pe anul 2001, ca aceste cheltuieli se incadreaza in limitele prevazute de legislatia in vigoare pe acea perioada sau scopul in care au fost utilizate pe anul 2002.

Pe cale de consecinta au mentinut constatările cu privire la suma de **.X.** lei reprezentand cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

La Sucursala .X.

Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile la nivelul sucursalei **.X.**, prin RIF nr..**X.**/25.04.2008 au fost preluate din Nota de constatare nr..**X.**/18.01.2005 cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X.** lei reprezentând fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap inregistrat suplimentar de societate pe cheltuieli deductibile fata de fondul efectiv datorat, fiind majorate nejustificat cheltuielile de exploatare, cu incalcarea prevederilor art. 4 alin.(4) din OUG nr. 17/1999.

Societatea a contestat accesoriile calculate pentru această sumă motivând că DGFP **.X.** a acceptat restituirea acestei sume în luna aprilie 2002 pe baza Notei de constatare nr..**X.**/19.04.2002, repunerea sumei efectuându-se la luna martie 2002.

La reverificare s-au constatat urmatoarele:

Conform Notei de constatare nr..X./19.04.2002 s-a stabilit ca societatea a constituit fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap cu .X. lei mai mult decat fondul efectiv datorat, fiind majorate cheltuielile de exploatare, nerespectandu-se prevederile art.4 alin.(4) din OG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Societatea nu a contestat fondul in suma de .X. lei constituit in plus, ci a contestat doar accesoriile aferente.

Conform art.117 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevede ca se restituie, la cerere, debitorului sume platite in plus fata de obligatia fiscala coroborate cu prevederile art.124 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit carora pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobânda din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin.(2) sau la art. 70, după caz, acordarea dobanzilor facandu-se la cererea contribuabililor, oganele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea au mentinut ca nedeductibile cheltuielile in suma de **.X. lei**, astfel cum s-a stabilit prin RIF nr..X./25.04.2008, pentru care s-au calculat accesoriile aferente.

La Sucursala .X.

Referitor la suma de .X. lei (.X. lei pe anul 2002, .X. lei pe anul 2003, .X. lei pe anul 2003) reprezentand cheltuieli cu reparatiile efectuate la mijloace fixe inchiriate apartinand SN.X. SA, prin Raportul de inspectie fiscală nr..X./25.04.2008 s-au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu reparatii la mijloace fixe inchiriate care aparțin CN.X. SA pentru care societatea nu a respectat prevederile art.4 alin.(4) din OUG 217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Conform Procesului Verbal nr..X./09.12.2011, incheiat urmare desfiintarii Deciziei de impunere nr..X./25.04.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008, la reverificare s-au constatat urmatoarele :

Pe anul 2002, din suma totală de .X. lei s-au stabilit cheltuieli deductibile in suma de .X. lei si in suma de .X. lei si cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli cu reparatii efectuate la mijloacele fixe inchiriate, care indeplineau conditiile de a fi recunoscute ca imobilizari corporale dar, care au fost incluse in costurile curente, fiind contabilizate in contul 611.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile Legii nr.15/1994, art.4 lit.d) din HG 909/1997, pct.7 lit d), si art. 4 lit a din Legea 15/1994 coroborat cu pct 7 lit a din HG 909/1997, Ordinul nr. 94/2001 punctul 96”Recunoasterea cheltuielilor”.

Suma de **.X. lei** a fost considerata cheltuiala nedeductibila fiscal _in baza art.4 alin.(1) din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu

modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 30.06.2002 si art.9 alin.1 din Legea 414/2002 in vigoare incepand cu data de 01.07.2003 coroborat cu pct. 9.1 din HG 859/2002.

Pe anul 2003 din suma totala de .X. lei s-au stabilit cheltuieli deductibile in suma de .X. lei si cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand investitii efectuate la mijloacele fixe ce nu apartin Sucursalei .X. .X. .X., care au fost incluse in costurile curente fiind contabilizate in contul 611 fara a fi recunoscute ca o componenta a mijlocului fix, prin care sa se majoreze valoarea acestora cu contravaloarea lucrarilor respective .

Imobilele asupra carora s-au efectuat reparatiile sunt proprietatea .X. .X. SA, sunt integral amortizate, iar valoarea de inventar este cu mult mai mica decat valoarea lucrarilor efectuate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994, pct.7 lit. d) din HG nr.909/1997, si punctul 96"Recunoasterea cheltuielilor" din Ordinul nr. 94/2001.

Suma de .X. lei a fost stabilita drept cheltuiala nedeductibila fiscal in baza art.4 alin.(1) din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 30.06.2002 si art.9 alin.(1) din Legea nr. 414/2002 in vigoare incepand cu data de 01.07.2002 coroborat cu punctul 9.1 din HG nr.859/2002.

De asemenea, urmare reverificarii s-a constatat ca suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu RK(reparatii capitale) efectuate la mijloacele fixe (**RK cladire .X.**) din patrimoniul CN..X.. este o cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit pe anul 2003 intrucat a fost inclusa in costurile curente ale .X. .X. SA .X. fiind contabilizata in contul 611 fara a fi recunoscuta ca o componenta a mijlocului fix, prin care sa se majoreze valoarea acestuia cu contravaloarea lucrarilor efectuate. S-a constatat ca intre CN..X. si .X. .X. SA s-a incheiat Contractul cadru nr.X/09.2002 al carui obiect face referire la folosinta bunurilor- spatii/terenuri cu precizarea ca se vor suporta de catre locatar cheltuielile efectuate, cu respectarea de catre acesta a reglementarilor privind amortizarea, daca este cazul.

S-a constatat ca suma de .X. lei reprezentand cheltuieli efectuate in legatura cu „*cladire dormitor .X.*” in anul 2003, nu au marit valoarea contabila a mijlocului fix ci au fost incluse in costurile curente ale Sucursalei .X. .X. si nu au fost recuperate de la proprietarul imobilului mentionat in Contractul cadru nr.X/09.2002.

Sucursala .X. a efectuat lucrari de reparatii asupra unor mijloace fixe a caror durata de amortizare a fost expirata fara a se stabilit o noua durata de utilizare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994, pct.7 lit. d) din HG nr.909/1997, si punctul 96"Recunoasterea cheltuielilor" din Ordinul nr. 94/2001 pentru

aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene.

Suma de **.X. lei** a fost considerata cheltuiala nedeductibila in baza art.4 alin.(1) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 30.06.2002 si art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare incepand cu data de 01.07.2002 coroborat cu punctul 9.1 din HG 859/2002.

La Sucursala X

Referitor la suma de **.X. lei** virată în plus la bugetul de stat pentru fondul special pentru persoanele cu handicap aferenta perioadei 2000 – 2002, prin Raportul de inspectie fiscala nr..**X.**/25.04.2008 a fost preluată din R.I.F. nr..**X.**/08.12.2004 încheiat la sucursala Iasi suma de **.X. lei** reprezentând sumă virată în plus la bugetul de stat pentru fondul special pentru persoanele cu handicap aferenta perioadei 2000 – 2002.

Societatea a contestat accesoriile aferente sumei de **.X. lei**, întrucât această sumă este o plată în plus virată către bugetul de stat si conform art.124 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, *„pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin.(2) sau la art. 70, după caz, dobânda datorată este la nivelul majorării de întârziere prevăzute de prezentul Cod si se suportă din acelasi buget din care se restituie sau se rambursează, după caz, sumele solicitate de plătitori”*.

Urmare a reverificarii efectuate s-au constatat urmatoarele:

Conform Notei de constatare nr..**X.**/29.07.2002 s-a stabilit ca societatea a constituit fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap cu **.X. lei** mai mult decat fondul efectiv datorat, fiind astfel majorate cheltuielile de exploatare, nerespectandu-se prevederile art.4 alin.(6) din OG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata.

Societatea nu a contestat fondul in suma de **.X. lei**, constituit in plus, ci a contestat doar accesoriile aferente.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca potrivit art.117 alin.(1) coroborat cu art.124 alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala contribuabilul avea posibilitatea solicitarii restituirii sumei virate in plus sau a dobanzilor aferente conform prevederilor legale.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea au mentinut ca datorate de societate accesoriile calculate prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma de **.X. lei**, reprezentand fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap astfel cum s-a stabilit prin RIF nr..**X.**/25.04.2008.

La Sucursala .X.

Cu privire la suma de .X. lei, prin RIF nr..X./2008 s-au preluat din Procesul Verbal nr. .X./2005 incheiat de DGFP .X. suma de .X. lei pe anul 2002 si suma de .X. lei pe anul 2003 reprezentand cheltuieli inregistrate pe baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ conform OMF nr.425/1998 si art.2.din HG nr.831/1997, cheltuieli considerate nedeductibile fiscal conform art.9 (7) lit.j) din Legea nr.414/2002.

Prin *PV nr..X./05.12.2011* incheiat urmare desfiintarii Deciziei de impunere nr..X./25.04.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008, la reverificare s-au constatat urmatoarele :

.X. .X. .X. SA Sucursala .X. a inregistrat in evidenta contabila, in anii 2002 si 2003, facturi fiscale care nu au calitatea de document justificativ, cu o valoare totala de **.X. lei din care** :

- **.X. lei** reprezentand contravaloarea unui numar de 15 facturi inregistrate in cheltuielile de exploatare in anul 2002 ;
- **.X. lei** reprezentand contravaloarea unui numar de 9 facturi inregistrate in cheltuielile de exploatare in anul 2003.

Organele de inspectia fiscala au constatat ca aceste facturi nu au inscrisa data intocmirii si in consecinta nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit art. 6 din Legea contabilitatii nr 82/1991, republicata.

Astfel, s-a constatat ca au fost majorate nejustificat cheltuielile deductibile fiscal cu sumele de **.X. lei pe anul 2002 si .X. lei pe anul 2003** fiind diminuat impozitul pe profit prin incalcarea prevederilor art 4 alin. (6) lit. m) din O.G. nr 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.9 alin.(7) lit. j) din Legea nr 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare .

Cu privire la suma de .X. lei reprezentand contravaloarea facturii fiscale nr..X./03.10.2002 avand ca obiect cantitatea de .X. t motorina prin RIF nr..X./25.04.2008 au fost preluate din PV. nr.X/31.03.2005 incheiat la Sucursala .X. cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, reprezentand contravaloarea facturii fiscale nr. .X./03.10.2002 avand ca obiect cantitatea de .X. t motorina, factura cu privire la care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu poate fi inregistrata in evidenta contabila in conformitate cu prevederile art. 6 din HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

Prin PV nr..X./05.12.2011 incheiat urmare desfiintarii Deciziei de impunere nr..X./25.04.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008, la reverificare s-au constatat urmatoarele:

Sucursala .X. a inregistrat in evidenta contabila in luna decembrie 2002 aprovizionarea cantitatii de .X.00 t motorina, cu o valoare de .X. lei, in baza facturii fiscale seria BVCN nr. .X..

In ce priveste factura fiscala seria BVCN nr. .X./03.10.2002, a fost prezentata in timpul controlului adresa Ministerului Transporturilor

Construcțiilor și Turismului Serviciul Probleme Speciale nr. X/115/77 din data de 13.02.2006 din care rezultă că până în momentul vânzării motorina s-a aflat în rezerva de mobilizare a ministerului, în custodia .X. .X. .X. SA Sucursala .X..

Prin adresa nr. .X./154/2002, cantitatea de motorina în cauză a fost scoasă din rezerva de mobilizare a ministerului și vândută .X. .X. .X. SA Sucursala .X..

Predarea cantității de motorina între cele două părți a fost consemnată în trei procese verbale încheiate în luna decembrie 2002.

Din conținutul adresei nr. X/77 rezultă că la data emiterii facturii ministerul nu deținea asemenea formulare și a fost utilizată factura fiscală seria BVCN nr. .X. care aparținea CNCF .X. S.A.

În concluzie, s-a constatat că furnizorul cantității de .X. t motorina a procurat factura care consemnează livrarea din alte surse decât cele prevăzute în H.G. nr. 831/1997.

Conform documentelor de intrare și ieșire din gestiune s-a constatat că în cheltuielile de exploatare a .X. .X. .X. SA s-a înregistrat consumul de motorina după cum urmează (o parte din cantitatea de motorină a fost transferată altor sucursale, iar cantitatea de X tone a fost vândută către CN.X. .X.):

- Sucursala .X.-.X. lei;
- Sucursala .X. -.X. lei;
- Sucursala .X.-.X. lei;
- Sucursala .X.-.X. lei.

Prin urmare s-a stabilit că nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind consumul de motorina menționate mai sus în condițiile în care factura care consemnează aprovizionarea cantității de motorina a fost procurată cu încălcarea prevederilor art.6 din HG nr.831/1997 care precizează că procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în hotărârea de guvern în cauză sunt interzise, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.

La Sucursala .X. .X.

Cu privire la suma de .X. lei pe anul 2001 reprezentând contravaloarea facturii nr. X/21.08.2001 emisă pentru SC X .X., s-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.4 alin.(2) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin RIF nr. X/25.04.2008 a fost preluată suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr. .X./21.08.2001 emisă către .X. .X. și înregistrată în evidența contabilă a sucursalei .X..

Societatea a contestat această sumă motivând că la data facturării .X. .X. era sucursală a .X. .X. SA, produsele din factură fiind direcționate către sucursala .X..

Prin *PV nr. X/21.11.2011* încheiat urmare desființării Deciziei de impunere nr..X./25.04.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.04.2008, la re-verificare s-a constatat și stabilit că suma de **.X. lei** este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

În acest sens s-au avut în vedere argumentele prezentate la capitolul privind taxa pe valoare adăugată din decizia emisă de organele de soluționare a contestației formulată de societate, unde în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă acestei facturi a fost respinsă, în contestație invocându-se printre prevederi legale și prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturilor primite de la furnizori având date de identificare eronate pentru care nu s-au respectat prevederile HG nr. 831/1997 cu modificările și completările ulterioare și cap.XIII art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-au constatat următoarele:

Prin RIF nr..X./25.04.2008 a fost preluată suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea facturilor primite de la furnizori, având date de identificare eronate, nerespectându-se prevederile HG nr. 831/1997.

Societatea a contestat această sumă motivând că prestațiile au fost efectuate și că Sucursala .X. a contabilizat facturi de la furnizori emise pentru sucursala .X. cu codul fiscal eronat aferent vechii sucursale .X. (înainte de absorbția ei de către sucursala Constanța)

Potrivit *PV nr. .X./21.11.2011* încheiat urmare desființării Deciziei de impunere nr..X./25.04.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.04.2008, la re-verificare s-a constatat și stabilit că suma de **.X. lei** este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe perioada 2001-2004 întrucât reprezintă contravaloarea unor facturi de aprovizionare cu cod de identificare eronat, având în vedere în acest sens și argumentele prezentate la cap.B „taxa pe valoare adăugată”, unde contestația societății privind dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi a fost respinsă invocându-se printre prevederi legale și prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

La SUCURSALA .X.

Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de **.X. lei (.X. lei/2001, .X. lei/2002, .X. lei/2003 și .X. lei/2004)** reprezentând lipsuri neimputabile din cantitatea de .X. transportată, organele de inspecție fiscală care au efectuat re-verificarea au constatat următoarele:

Sumele au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2008 încheiat la Centrală, din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2005 încheiat la Sucursala .X. și reprezintă cheltuieli nedeductibile aferente lipsurilor

neimputabile din cantitatea de .X. transportata, cheltuieli stabilite ca nedeductibile in baza prevederilor art.4 alin.(6) lit.h) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, art.9 alin.(7) lit. f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare si art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Obligatia acordarii de despagubiri de catre intreprinderile feroviare, in trafic intern, este stipulata in Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania, aprobat prin OG nr.41/1997, OG nr.7/2005 si Legea nr.110/2006, iar in traficul international obligatia acordarii de despagubiri este stipulata in CIM – Regulile uniforme privind Contractul de Transport International Feroviar al Marfurilor si Acordul privind raporturile intre transportatori in cadrul transportului international feroviar de marfuri (AIM).

Potrivit acestor reglementari specifice, caile ferate participante la transport suporta despagubiri in traficul intern, respectiv in trafic international in mod solidar, proportional cu distanta parcursa pe teritoriul fiecarui stat, *“indiferent de locul unde se produce evenimentul si indiferent de cine este vinovat”*, modalitatile de acordare fiind detaliate prin conventiile si acordurile mentionate mai sus.

Prin Procesul Verbal nr..X./09.12.2011 incheiat la aceasta sucursala urmare reverificarii, s-au constatat si stabilit urmatoarele:

Din suma totala de .X. lei s-au constatat cheltuieli deductibile in suma de .X. lei si cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei din care:

Pe anul 2001

Din suma totala de .X. lei, organele de inspectie fiscala au stabilit **cheltuieli nedeductibile** in suma de .X. lei astfel :

a) - .X. lei reprezinta cheltuieli inregistrate in contabilitate in anul 2001 in contul 671, considerate eronat de catre societate deductibile la calculul rezultatului brut al exercitiului, care nu sunt in conformitate cu prevederile referitoare la raspunderea Caili ferate pentru asigurarea securitatii si integritatii transportului de la primire pana la eliberare, din Regulamentul de transport.

S-a constatat ca nu au fost respectate prevederile – pct. 95 ”Recunoasterea cheltuielilor” din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene, si a art.17 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991 si art.4 alin.(1) si art.4 alin. 6 lit. b) din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) - .X. lei reprezinta sume achitate la data depunerii Reclamatiei administrative, iar documentele justificative care probeaza legal operatiunea economica sunt contabilizate in anul 2001 si nu la data emiterii documentului primar, respectiv in anul 2000 si 1999 acest fapt influentand rezultatul brut al exercitiului financiar pe anul 2001 fiind incalcate prevederile:

- art.92.6 din OG. nr.41/1997, termenul maxim de solutionare a reclamatilor administrative fiind de 3 luni

- art.6, art.10(4) din Legea 82/1991 coroborat cu prevederile pct.5.5 *Principiul independentei exercitiului*, pct. 4.21 si pct. 5.12 din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene coroborat cu prevederile art.10 alin.(4) din Legea contabilitatii nr.82/1991 si art.4 alin.(1) din OG 70/1994 privind impozitul pe profit.

c) - .X. lei - reprezinta cheltuieli pentru care calea ferata nu este raspunzatoare pentru paguba survenita urmare a transportului conform celor mentionate in Sentinta Civila nr.2136/2000. Prin urmare, s-a constatat ca in mod eronat a fost considerata de catre societate drept cheltuiala deductibila la calculul rezultatului brut al exercitiului. In Sentinta civila nr.2136/2000 se stipuleaza ca *„lipsa la transport nu s-a datorat carausului”*, iar instanta de judecata nu a retinut culpa SNT.X. .X. .X. (caraus). Societatea a asimilat aceste cheltuieli ca fiind in conformitate cu prevederile referitoare la raspunderea caii ferate pentru asigurarea securitatii si integritatii transportului de la primire pana la eliberare potrivit *Regulamentului de transport*.

SNT .X. .X. .X. pentru paguba survenita in suma de **.X. lei** nu a identificat vinovatul si nici nu a asigurat .X. in calitate de caraus.

S-a constatat ca nu au fost respectate prevederile art.4 alin.1 si alin. 6 lit. h) din OG nr.70/1994 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 30.06.2002.

De asemenea, s-a constatat ca nu au fost respectate prevederile pct. 95 “Recunoasterea cheltuielilor” din Ordinul 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene, în sensul că Sentinta Civilă nr. 2.136/2000 este data în anul 2000 si a fost contabilizată în anul 2001.

Pe anul 2002

Din suma totala de **.X. lei**, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** din care :

a) - **.X. lei** – reprezinta cheltuieli incluse in costurile societatii, contabilizate in contul 671 pe anul 2002, considerate eronat de catre societate deductibile la calculul rezultatului brut al exercitiului intrucat nu au fost respectate prevederile punctului 95 *”Recunoasterea cheltuielilor”* din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene si prevederile art.9 alin.(1) din Legea 414/2002 in vigoare incepand cu data de 01.07.2002, coroborate cu punctul 9.1 din HG 859/2002

b) - **.X.** - reprezinta despagubiri achitate la data depunerii Reclamatiei administrative, iar conform datei la care au fost emise, documentele justificative care probeaza legal efectuarea operatiunii economice, acestea

sunt cheltuieli, aferente anului 2000, dar sunt inregistrate in evidenta contabila in anul 2002 si nu la data emiterii documentului primar.

Acest fapt a determinat influentarea fara temei legal, a rezultatului brut a exercitiului financiar pe anul 2002.

S-a constatat ca nu au fost respectate prevederile:

- art.92.6 din OG nr.41/1997 potrivit caruia termenul maxim de solutionare a reclamatilor administrative este de 3 luni de la prima inregistrare la operatorul de transport feroviar coroborat cu prevederile referitoare la celelalte actiuni care izvorasc din contractul de transport;

- art.6, art.10 alin.(4) din Legea 82/1991 coroborat cu prevederile pct.5.5 *Principiul independentei exercitiului* si a pct. 4.21, pct. 5.12 din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene coroborat cu prevederile art.10 alin.(4) din Legea contabilitatii nr.82/1991;

- art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii;

- art.4 alin.(1) si alin.(2) din OG 70/1999 privind impozitul pe profit si art.7 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Pe anul 2003

Din suma totala de **.X. lei**, inspectia fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** din care :

a) - .X. lei reprezinta cheltuieli incluse in costurile societatii contabilizate in contul 658 pe anul 2003 considerate eronat de catre societate deductibile la calculul rezultatului brut al exercitiului financiar pe acest an.

S-a constatat ca nu au fost respectate prevederile:

- punctului 95 "*Recunoasterea cheltuielilor*" din Ordinul nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene;

- art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare incepand cu data de 01.07.2002 coroborat cu punctul 9.1 din HG 859/2002.

b) - .X. lei - reprezinta suma achitata la data depunerii reclamatiei administrative, iar documentele justificative care probeaza legal operatiunea economica sunt contabilizate in anul 2003 si nu la data emiterii documentului primar, respectiv in anul 2000.

Acest fapt a determinat influentarea fara temei legal, a rezultatului brut a exercitiului financiar 2003.

S-a constatat ca nu au fost respectate prevederile:

- art.92.6 din O.G.41/1997 potrivit caruia termenul maxim de solutionare a reclamatilor administrative este de 3 luni de la prima inregistrare la

operatorul de transport feroviar coroborat cu prevederile referitoare la celelalte actiuni care izvorasc din contractul de transport;

- art.6 si art. 10(4) din Legea contabilitatii nr.82/1991 coroborat cu prevederile pct.5.5 *Principiul independentei exercitiului* , pct. 4.21 si pct.5.12 din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene coroborat cu prevederile art.10 alin (4) din Legea contabilitatii nr.82/1991,

- art.105.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

- art.7 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare incepand cu data de 01.07.2002.

c) - .X. - reprezinta soldul contului 473 ce a fost recunoscut ca si cheltuiala deductibila fiscal la nivelul regionalei .X. .X., suma care potrivit Notei contabile nr..X..2003 a fost transferata in contul 6581.2.

In Nota explicativa, Regionala .X. .X. mentioneaza ca suma de .X. lei a fost trecuta in contul de cheltuieli exceptionale (ct.658), urmare a recomandarilor din raportul de ajustare intocmit de auditori.

S-a constatat ca Nota contabila nr..X..2003 avea anexat un centralizator in care erau inscise mai multe documente al caror continut se referea la operatiuni de aceiasi natura, respectiv plata unor sume de bani in quantum total de .X. lei pentru un potential prejudiciu cauzat de catre .X. urmare a transportului pe calea ferata, precum si plata unor sume de bani drept onorariu, cheltuieli executorii.

Din continutul centralizatorului s-a constatat ca au fost platite sume de bani societatiilor :

- .X. - suma de .X. lei

- .X. .X.- suma de .X. lei

- .X. – suma de .X. lei pentru dosare comerciale inregistrate in cea mai mare parte in anul 2002

- Directia vamala .X. –suma de .X. lei.

Documentele din centralizator provin din relatiile de plata a despagubirilor de transport pentru dosare comerciale nefinalizate .

Pagubele reclamate nu erau insotite de acte doveditoare care sa justifice temeinicia reclamatiei, nefiind in conformitate cu prevederile referitoare la raspunderea caii ferate pentru asigurarea securitatii si integritatii transportului de la primire pana la eliberare din Regulamentul de transport aprobat prin OG nr.41/1997.

Astfel, s-a constatat ca Nota contabila nr..X..2003 in calitate de document justificativ care a stat la baza inregistrarii in contabilitate, nu este insotita de documente primare care sa probeze operatiunea patrimoniala efectuata, in sensul includerii acestor sume pe cheltuielile curente ale societatii.

S-a constatat ca nu au fost respectate prevederile:

- art.4 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991;

- pct. 4.21 din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene;
- pct. 92.6 din OG nr.41/1997.

Prin urmare, suma de **.X. lei** reprezentand, conform mentiunilor din nota explicativa, dosare de despagubiri nefinalizate, a fost considerata cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil in baza art.9 alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare incepand cu data de 01.07.2002.

Pe anul 2004

Din suma totala de **.X. lei**, inspectia fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** din care:

a) - .X. lei reprezinta cheltuieli incluse in costurile societatii contabilizate in contul 658, pe perioada anului 2004 considerate eronat de catre societate deductibile la calculul rezultatului brut al exercitiului, fiind incalcate prevederile punctului 95 "*Recunoasterea cheltuielilor*" din Ordinul nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene si art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, coroborat cu punctul 9.1 din HG nr.859/2002.

b) - .X. lei – reprezinta despagubiri pentru lipsurile de .X. constatate in timpul transportului feroviar de fier vechi, care nu respecta reglementarile transporturilor feroviare, specifice acestui domeniu de activitate, acordate destinatarului marfii respectiv „SC X”.

Reclamatia administrativa pentru despagubiri privind pierderea sau avarierea este facuta de destinatar, pe scrisoarea de trasura anexata la dosarul comercial la rubrica expeditor unde este trecuta o societate, iar proba valorii pentru .X. pierduta sau avariata este facuta cu o factura fiscala al carui furnizor este o alta societate decat cea mentionata la expeditor pe scrisoarea de trasura.

Conform dosarelor comerciale, participantii la transportul marfurilor pe calea ferata sunt trei societati, respectiv:

- expeditorul marfi
- destinatarul marfi
- societatea care emite factura fiscala catre destinatarul marfii in vederea stabilirii probei valorii marfii pierduta sau avariata.

In situatia prezentata reclamatia a fost facuta de destinatarul marfii.

Conform dosarelor comerciale mentionate nu s-a putut face legatura intre expeditorul marfii si societatea care emite factura fiscala folosita in stabilirea probei valorii pentru despagubirile privind .X. pierduta sau avariata.

Potrivit pct. 85.2, 87.6, 87.7, 87.11 din Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania aprobat prin O.G. nr.41/1997, avand in vedere cele

constatate si documentele existente la dosarele comerciale, intrucat lipsurile de .X. in suma de .X. lei avute in vedere la stabilirea despagubirii a fost calculata in baza unei facturi al carei furnizor nu era participant la transportul pe calea ferata, suma nu a fost imputata si nici nu au fost incheiate contracte de asigurare, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal, in baza art.9 alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei /2002 reprezentând prestări servicii

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. .X./25.04.2008 incheiat la nivel central a fost preluata din RIF nr. .X./2005 incheiat la sucursala .X. suma de .X. lei reprezentand cheltuieli exceptionale nedeductibile fiscal conform art.9 alin.(1) din Legea nr.424/2002 din care societatea a contestat suma de .X. lei motivand ca aceasta reprezinta prestari servicii si despagubiri de transport.

Potrivit Procesului verbal nr..X./30.11.2011 incheiat urmare desfiintarii Deciziei de impunere nr..X./25.04.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008, la reverificare s-a constatat ca suma de .X. lei nu se regaseste in RIF nr. .X./27.09.2005 incheiat la Sucursala .X. .X. de catre DGFP .X., fapt confirmat si in Nota explicativa (Anexa 9.4 la PV nr. .X./2011).

Prin urmare organele de inspectie fiscala nu s-au putut pronunta cu privire la deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de .X. lei, aceasta cheltuiala ramanand asa cum s-a stabilit prin RIF .X./25.04.2008.

Urmare recalcularii impozitului pe profit avand in vedere veniturile impozabile si cheltuielile nedeductibile constatata la reverificarea efectuata la nivel central si la nivelul sucursalelor organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SNTFR .X. .X. SA o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de .X. lei aferent careia au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei .

III. Luand in considerare constatarile 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:

REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si in suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata de organele de

inspectie fiscala la SNTFR .X. .X. SA Sucursala .X., Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate de contestatoare in conditiile in care societatea desi contesta aceste sume nu prezinta in sustinerea cauzei documente si argumente din care sa rezulte o alta situatie fiscala, de fapt si de drept, decat cea constatata si stabilita de organele de inspectie fiscala

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de **.X. lei** reprezentand TVA colectata suplimentar in anul 2001 pentru veniturile inregistrate in contul 472 "*Venituri inregistrate in avans*" in care sunt contabilizate sume reprezentand venituri din tarife din imobilizari si a fost stabilita prin RIF nr..X./27.09.2005 incheiat la Sucursala .X. si in suma de **.X. lei** reprezentand TVA aferenta veniturilor din convolute pe perioada 2001 – 30.06.2004 suma ce a fost stabilita prin anexa la Raportul de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008 incheiat la nivel central, debite suplimentare ce au fost constatate ca datorate si prin Procesul verbal nr..X./30.11.2011 si Raportul de inspectiei fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 incheiate ca urmare a reverificarii.

.X. .X. .X. SA a contestat TVA in suma de **.X. lei** si in suma de **.X. lei si accesoriile aferente**, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011, sustinand ca nu mai datoreaza TVA in suma de .X. lei aferenta veniturilor inregistrate in contul 472 in anul 2001 intrucat aceste sume au fost transferate pe venituri si implicit li s-a aplicat si cota de TVA aferenta pana la data de 30.06.2004, dar nu prezinta in sustinerea cauzei documente si argumente din care sa rezulte o alta situatie de fapt si de drept decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, iar cu privire la TVA in suma de .X. lei, sustinand ca nu i-a fost prezentat rezultatul reverificarii.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile 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 prevăd :

"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia "

De asemenea, la pct. 2.5. 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 precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale 11.1. lit. b) din același act normativ, se stipulează :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”, articol ce va fi abrogat la data intrării în vigoare a Legii nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, așa cum este prevăzut la art.230 din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează: *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca suma de **.X. lei** reprezinta TVA colectata suplimentar in anul 2001 pentru veniturile inregistrate in contul 472 "Venituri inregistrate in avans" in care sunt contabilizate sume reprezentand venituri din tarife din imobilizari si a fost stabilita prin RIF nr..X./27.09.2005 incheiat la Sucursala .X., constatate ca datorate si prin Procesul verbal nr..X./30.11.2011 si Raportul de inspectiei fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 incheiate ca urmare a reverificarii.

Se retine ca desi societatea contesta TVA in suma de **.X. lei si accesoriile aferente**, colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru veniturile inregistrate in contul 472 in anul 2001 la Sucursala .X., motivand faptul ca sumele au fost transferate pe venituri si implicit li s-a aplicat si cota de TVA aferenta pana la data de 30.06.2004, nu prezinta in sustinerea cauzei niciun document din care sa rezulte cele sustinute si nici nu invoca temeiul de drept in baza caruia nu a colectat TVA la data efectuarii livrarii de bunuri sau prestarii serviciilor contrar prevederilor art.10 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca:

„Obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata ia nastere la data efectuarii livrarii de bunuri mobile, transferului proprietatii bunurilor imobile si/sau prestarii serviciilor .

Cu privire la suma de **.X. lei** ce reprezinta TVA aferenta veniturilor din convolute pe perioada 2001 – 30.06.2004 se retine ca a fost stabilita prin anexa la Raportul de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008 incheiat la nivel central si a fost mentinuta ca datorata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 incheiata ca urmare a reverificarii.

Prin urmare sustinerea contestatoarei ca nu isi poate motiva contestatia intrucat nu este prezentat rezultatul reverificarii cu privire la TVA in suma de **.X. lei** nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Avand in vedere faptul ca pentru TVA in suma de **.X. lei si in suma de .X. lei** stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, societatea nu prezinta documente si argumente care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat

mai sus, se va respinge contestatia ca nemotivata si nesustinuta cu documente.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si accesorii aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru cazul in speta se impune aplicarea prevederilor Deciziei nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale in conditiile in care reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente, in perioada 01.01.1999-31.12.2000, constatata prin Procesul Verbal nr..X./30.11.2001, fara a fi lasata ca obligatie suplimentara de plata in sarcina contestatoarei.

In fapt, suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente, in perioada 01.01 1999 - 31.12.2000, si a fost constatata ca obligatie fiscala neachitata in termenul legal la bugetul de stat prin **Procesul Verbal nr. .X./30.11.2001** incheiat de Directia Generala de Indrumare si Control din Ministerul Finantelor Publice.

Prin **R.I.F. nr..X./25.04.2008**, urmare verificarii modului de indeplinire a dispozitiilor stabilite prin ultimul act de control, s-a constatat ca in baza **Notei contabile nr.X/august 2001** societatea a inregistrat diferenta suplimentara de TVA aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei aferenta perioadei 01.01.1999 - 31.12.2000, stabilita prin **Procesul Verbal nr..X./30.11.2001**, prin articolul contabil:

4428 TVA neexigibila =446 Alte impozite,taxe si varsaminte asimilate

In luna noiembrie 2001 cu **Nota contabila nr.X/2001**, societatea efectueaza urmatoarele inregistrari contabile, in ceea ce priveste diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente,

4426 TVA deductibila = 4428 TVA neexigibila

446 Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate = 4427 TVA colectat.

Intrucat pana la data incheierii RIF nr.F-MC.X./29.12.2011 societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca suma de .X. lei a fost achitata la bugetul de stat, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.**F-MC .X./29.12.2011**, organele de inspectie fiscala au mentinut ca datorat acest debit reprezentand TVA, asa cum a fost constatat si stabilit prin **RIF nr..X./25.04.2008**, aferent careia au fost calculate accesorii in suma de .X. lei.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca intrucat debitul in suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente in perioadei 01.01.1999-31.12.2000, nu

este lasat ca obligatie de plata prin **Procesul Verbal nr..X./30.11.2001**, se impune aplicarea prevederilor Deciziei comisiei fiscale nr.8/2003.

In drept, pe perioada 01.01.2001 - 31.05.2002 erau in vigoare prevederile pct.7.7 si pct.7.8 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 care stipuleaza :

“Taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate si pentru care locul prestarii se considera a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plateste la organul fiscal teritorial sau la banca comerciala, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru platile efectuate fara factura taxa pe valoarea adugata se plateste concomitent cu plata prestatorului extern.

7.8. În situatia în care din decontul lunii precedente rezulta suma de rambursat, contribuabilii pot sa compenseze aceasta suma cu suma datorata potrivit pct. 7.7.”

Pe perioada 1 iunie 2002 - 28.02.2003 speta in cauza a fost reglementata prin art.29 lit.e) din Legea nr.345/2002 care elimina prevederile referitoare la plata taxei pe valoarea adaugata in termen de 7 zile de la primirea facturii externe in cazul persoanelor inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata si care stipuleaza ca :

*“e) taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate de beneficiari din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi în România, potrivit art.7 lit. c), exclusiv operatiunile de leasing contractate cu locatori/finantatori din strainatate, care sunt reglementate la lit. d), se achita de catre persoanele care nu sunt înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii urmatoare celei în care a fost primita factura externa sau pe data de 25 a lunii urmatoare celei în care a fost efectuata o plata fara factura catre prestatorul extern. **În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, taxa aferenta acestor operatiuni se consemneaza în decontul privind taxa pe valoarea adaugata, atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în luna în care a fost primita factura externa sau a fost efectuata o plata fara factura catre prestatorul extern;”***

Cu privire la aplicarea acestor prevederi legale referitoare la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe, respectiv cu privire la aplicarea art.4 din Ordonana Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 si art. 29 lit. D.d) - f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile ulterioare, prin Decizia nr.8/2003 a Comisiei centrale fiscale s-a aprobat urmatoarea solutie :

“1. Taxa pe valoarea adaugata neachitata în termenul legal, evidentiata în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiuni de leasing contractate cu locatori/finanatori din strainatate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi în România daca prestatorul de servicii nu i-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum si pentru servicii contractate cu prestatori din strainatate pentru care beneficiarii aveau obligatia, conform legii, sa plateasc taxa pe valoarea adaugata, care au fost efectuate pâna la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizeaza astfel:

a) daca prestarile de servicii respective au fost destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni se va înscrie la rândul 3 "regularizari" din decontul privind taxa pe valoarea adaugata, ca taxa colectata, si la rândul 10 "regularizari" din decont, ca taxa deductibila;

[...]

Din punct de vedere contabil se va storna înregistrarea 4428 = 446 si se va efectua înregistrarea 4426 = 4427.

[...]

Pentru operatiunile prevazute mai sus se datoreaza dobânzi si penalitati de întârziere conform legislatiei privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor.

2. În situatia în care organele de control, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca persoanele impozabile nu au efectuat regularizari prevazute la pct. 1, vor aplica aceeasi procedura la data constatarii acestora.”

Incepand cu data de 1 martie 2003 taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii externe a fost reglementata de OG nr.36/30.01.2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, care stipuleaza ca:

“În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, taxa aferenta acestor operatiuni se consemneaza în decontul privind taxa pe valoarea adaugata, atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în luna în care a fost primita factura externa sau a fost efectuata o plata fara factura catre prestatorul extern;”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi prin HG nr.348/27.03.2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, se modifica si se completeaza Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.598/2002 astfel:

“(2) În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care nu au evideniat taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D.d) - f) din lege în decontul privind taxa pe valoarea adaugata si

nu au efectuat înregistrarea contabil 4426 = 4427, organele de control vor proceda astfel:

a) *daca prestarile de servicii respective sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, vor dispune înregistrarea taxei pe valoarea adugata aferente acestor operatiuni la rândurile de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adaugat întocmit pentru luna în care a avut loc controlul. În aceasta situatie nu se vor calcula dobânzi si penalitati de întârziere;*

b) *daca prestarile de servicii respective sunt destinate realizarii de operatiuni care sunt supuse pro rata, vor calcula diferenta dintre taxa colectata si taxa dedusa pentru operatiunile respective potrivit pro rata aplicabila la data efectuarii operatiunilor. În cazul în care controlul are loc în cursul anului în care sunt efectuate operatiunile, pentru determinarea diferentei se va avea în vedere pro rata provizorie aplicata sau, dup caz, pro rata lunara. Daca controlul are loc într-un alt an, pentru determinarea diferentei de taxa datorate bugetului se va avea în vedere pro rata definitiva calculata pentru anul în care a avut loc operatiunea sau, dup caz, pro rata lunara de la data efecturii operatiunii;*

c) *daca prestarile de servicii respective sunt destinate realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa datorata bugetului de stat este la nivelul taxei colectate.*

(3) *Taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D.d) - f) din lege, constatata de organele de control fiscal ca neachitata în termenul legal de persoanele impozabile care nu sunt înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adugata, precum si sumele stabilite potrivit alin. (2) lit. b) i c) vor fi achitate în termenele prevazute de legislatia în vigoare privind colectarea creantelor bugetare.*

(4) *Orice diferente de taxa pe valoarea adaugata constatate de organele de control, cu exceptia celor prevzute la alin. (2) lit. a), nu se includ în deconturile de taxa pe valoarea adaugata."*

Solutiile Comisiei centrale fiscale cuprinse in *Decizia nr.8/2003 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit*, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.575/11.08.2003, se aplica doar in situatia in care taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal **este evidentiata in contabilitate.**

In acest sens s-a pronuntat si Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, prin adresa nr..X./25.03.2005 transmisa Directiei generale de solutionare a contestatiilor ca raspuns la speta in cauza prin care se precizeaza:

" [...] solutiile Comisiei centrale fiscale aprobate prin Decizia nr.8/2003 se aplica doar in situatiile in care taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal este evidentiata in contabilitate.

Prin urmare, in cazul in care, taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal nu este inregistrata in evidentele contabile se aplica prevederile legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor respective.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca prin Procesul verbal nr..X./30.11.2001 incheiat de Directia Generala de Indrumare si Control din Ministerul Finantelor Publice, s-a constatat ca *”Societatea avea obligatia sa achite TVA in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe sau pentru platile efectuate fara factura, concomitent cu plata prestatorului extern. Astfel nu au fost respectate prevederile pct.11.15 din HG 512/1998 si pct7.7 din HG 401/2000 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a TVA si implicit s-a amanat la plata suma de .X. lei.”*

In timpul controlului prin NC 45/august 2001 societatea a inregistrat diferenta suplimentara de TVA aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei aferenta perioadei 01.01.1999-31.12.2000, stabilita prin **Procesul Verbal nr..X./30.11.2001**, prin articolul contabil:

4428 TVA neexigibila =446 Alte impozite,taxe si varsaminte asimilate.

Prin Procesul verbal nr..X./30.11.2001, încheiat în data de 08.10.2001 și înregistrat la societate în data de 30.11.2001 nu s-a la lasat ca obligatie fiscala de plata debitul in suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente.

Cu **Nota contabila nr.49/noiembrie 2001**, societatea efectueaza urmatoarele inregistrari contabile, in ceea ce priveste diferenta taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta veniturilor realizate in Romania de persoane juridice nerezidente,

4426 TVA deductibila = 4428 TVA neexigibila

446 Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate = 4427 TVA colectat.

Din documentele de inspectie fiscala incheiate ulterior, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. .X./2008 si Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011, se retine ca prin Nota contabila nr.49/noiembrie 2001 societatea si-a efectuat din proprie initiativa regularizarea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei prin inregistrarea acesteia atat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata, anuland inregistrarea initiala privind inregistrarea obligatiei de plata.

Intrucat din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate daca societatea si-a inregistrat suma de .X. lei si in decontul de taxa pe valoarea adaugata, atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila asa cum a procedat in evidenta contabila, in vederea aplicarii prevederilor Deciziei nr.8/2003 a Comisiei centrale fiscale, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din

Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **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 prevederile alin.3¹ al aceluiași articol si cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**” si se va desfiinta Decizia nr.F-MC.X./29.12.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru suma de .X. lei reprezentand TVA si accesorii aferente in suma de .X. lei.

B. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Perioada verificata : 01.01.2001 – 30.06.2004.

1.Referitor la veniturile in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil al contestatoarei cu aceasta suma si au stabilit impozit pe profit suplimentar, in conditiile in care aceasta suma reprezinta contravaloarea unor prestatii efectuate de .X. Sucursala .X. pe perioada verificata ce au fost contabilizate in conturile extrabilantiere sau pe venituri anticipate.

In fapt, pe perioada verificata 01.01.2001 - 30.06.2004 societatea a inregistrat in evidenta contabila in conturile extrabilantiere din clasa 8 sume reprezentand contravaloarea diferentelor de tarificare trafic local, diferente tarificare trafic international, diferente contare pe gestiuni, diferente contare la destinatie, tarife imobilizari imputatii personal, penalitati dosar juridic, venituri inregistrate in avans, sume care nu au mai fost contabilizate ulterior in conturile sintetice.

Organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil pe perioada verificata cu suma de .X. lei constatata ca evidentiata de .X. **Sucursala .X.** in soldul conturilor extrabilantiere si au stabilit impozit pe profit suplimentar si accesorii aferente, pe considerentul ca nu au fost respectate prevederile art.4 alin.(1) si alin.(2) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu

modificarile si completarile ulterioare, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 si art.11 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, pct.5.5, pct.1.3 si 5.12 din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene.

Societatea contesta impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare in suma de **.X. lei** si accesoriile aferente stabilite de organele de inspectie fiscala reprezentand sume constatate in soldul conturilor din afara bilantului, sustinand faptul că soldurile conturilor din afara bilanturilor s-au stins, drept pentru care considera ca in cazul de fata trebuie calculate accesorii acolo unde este cazul.

In drept, potrivit art.4 alin.(1) si alin.(2) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.12.2001-30.06.2002:

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

(2) In scopul determinarii profitului impozabil se iau in calcul toate castigurile din orice sursa, inclusiv cele realizate din investitiile financiare.”

Potrivit art.7 alin.(1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare în perioada 01.07.2002-31.12.2003:

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, prevede ca:

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

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

La pct.1.3, pct.5.5 și pct.5.12 din ORDINUL MFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, se prevăd următoarele:

„1.3 – Potrivit prevederilor art.6 alin.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, precum și a celorlalte prevederi legale referitoare la întocmirea și utilizarea formularelor privind activitatea financiară și contabilă, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

[...]

5.5. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

[...]

5.12. - Abateri de la principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune pot fi efectuate în cazuri excepționale. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.”

Astfel, potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată respectiv 01.01.2001 - 30.06.2004, se reține faptul că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, în scopul determinării profitului impozabil luându-se în calcul toate castigurile din orice sursă, inclusiv cele realizate din investițiile financiare, consemnate în documente justificative întocmite potrivit legii.

Din constatările organelor de inspecție fiscală care au efectuat re-verificarea la .X. .X. .X. SA Sucursala .X. se rețin următoarele:

- în conturile 8038.91.1 „diferențe tarifare trafic local” și 8038.91.2 „diferențe tarifare trafic internațional” s-au contabilizat diferențele de tarifare primite de la centrala .X. în urma verificării la nivel central a modului de tarifare și întocmire a Scrisorilor de trasură emise de stațiile Sucursalei .X., scrisorile de trasură reprezentând documente în care sunt consemnate prestațiile de transport .X. .

Astfel, s-a constatat că s-au efectuat prestații de transport .X. care se tarifau de către stațiile .X. .X. .X. Sucursala .X. și se înregistrau pe venituri

in schimb diferentele de tarif constatate ulterior, se inregistrau pe venituri in momentul incasarii contravalorii acestora de la beneficiari, soldul contului reprezentand venituri neincasate.

- in conturile 8038.92.1.1 „diferente contare pe gestiuni” si 8038.92.1.2 „diferente contare la destinatie” s-au contabilizat diferentele existente intre sumele inscrise in scrisorile de trasura si conturile de gestiune, respectiv diferente de venit.

- in contul 8038.95 „tarife imobilizare” s-au contabilizat tarifele suplimentare percepute de catre .X. .X. .X. Sucursala .X., clientilor pentru depasirea timpului de incarcare-descarcare-stationare, a vagoanelor fata de cel prevazut in contract, achitat si inclus in contravaloarea scrisorii de trasura. Tarifele de imobilizare reprezentand pentru societate venituri realizate concomitent cu prestatia.

- in contul 8035.1 „penalitati cu dosar juridic” s-au contabilizat venituri de natura penalitatilor, calculate pentru neplata sau plata cu intarziere a diferentelor de tarifare.

- in contul 472 „venituri inregistrate in avans” s-au inregistrat sumele din penalitati, tarife din imobilizari, convolute, diferente de contare, de tarifare din anii 1998-1999, neincasate.

Se retine ca soldul conturilor extrabilantiere enumerate mai sus diminuat cu taxa pe valoarea adaugata aferenta, reprezinta conform documentelor primare in care au fost consemnate si care au stat la baza inregistrarii in aceste conturi, venituri ce trebuie recunoscute in contul de profit si pierdere la data efectuarii operatiunilor, organele de inspectie fiscala procedand in mod legal la majorarea sau diminuarea profitului impozabil la nivelul Sucursalei .X. .X., in functie de soldul debitor sau creditor al respectivelor conturi.

Astfel, urmare celor constatate profitul brut la nivelul .X. Sucursalei .X. a fost influentat in anii 2001-2004 astfel:

- in an 2001 a fost majorat cu suma de .X. lei
 - in anul 2002 a fost majorat cu suma de .X. lei
 - in anul 2003 a fost diminuat cu suma de .X. lei
 - in anul 2004 a fost diminuat cu suma de .X. lei,
- rezultand o diferenta de inregistrat pe venituri **de .X. lei.**

In conditiile in care in perioada 2001-30.06.2004 societatea nu a inregistrat pe venituri curente o parte din contravaloarea prestatilor efectuate ci le-a evidentiat in soldul conturilor extrabilantiere enumerate mai sus sau le-a inregistrat pe venituri anticipate pe considerentul ca nu au fost incasate se retine ca organele de inspectie fiscala au majorat corect profitul impozabil pe aceasta perioada cu diferenta de **.X. lei** reprezentand venituri impozabile.

Sustinerea contestatoarei ca aceste solduri s-au stins si nu datoreaza impozit pe profit ci doar accesorii, fara a prezenta documente in acest sens,

nu poate fi avuta in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei, aceasta urmand a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe profit aferent veniturilor in suma de .X. lei cu care s-a majorat pe perioada 01.01.2001- 30.06.2004 profitul impozabil, si pentru accesoriile aferente, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« 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”.

2. Referitor la suma de .X. lei cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii sau nedeductibilitatii acestei sume la calculul profitului impozabil in conditiile in care nu reprezinta o cheltuiala cu care organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil pe perioada verificata si au stabilit impozit pe profit suplimentar prin decizia de impunere contestata, deci nu face obiectul titlului de creanta contestat.

In fapt, prin contestatia formulata societatea sustine ca suma de .X. lei reprezinta TVA pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat Sucursalei .X. drept de deducere ca urmare a inexistentei instiintarilor de platitor de TVA si care trebuia avuta in vedere ca o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit pe perioada verificata, fiind o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile in situatia in care TVA este aferenta unor bunuri/servicii achizitionate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC.X./29.12.2011 nu s-a analizat dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei, nu s-a analizat deductibilitatea sau nedeductibilitatea la calculul impozitului pe profit a acestei sume si nici nu a constituit baza de impunere la stabilirea impozitului pe profit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./29.12.2011 emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

In drept, potrivit art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

La art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus se retine ca obiectul contestației îl constituie numai sumele stabilite și înscrise în titlul de creanță emis de organele de inspecție fiscale care sunt îndreptățite, potrivit legii, să stabilească pe baza de constatări proprii starea de fapt fiscală a contribuabilului verificat .

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca suma de .X. lei reprezintă TVA pentru care organele de inspecție fiscală care au efectuat verificarea și au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.04.2008 nu au acordat societății contestatoare drept de deducere pe considerentul că nu au fost prezentate documente doveditoare care atestă calitatea de platitor de taxă pe valoarea adăugată, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.25 lit.B pct.A din OUG nr.117/2000 și art.29 lit.B pct.B din Legea nr.345/2002.

Societatea nu a contestat taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.04.2008 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.04.2008, ci a solicitat diminuarea cu această sumă a bazei de impozitare privind impozitul pe profit.

Se retine că prin Decizia nr..X./15.06.2010 emisă de organele de soluționare a contestației, s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./25.04.2008, contestată, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.04.2008 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **.X. lei**, iar organele de inspecție fiscală care au efectuat re-verificarea SNTFR .X. .X. SA au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC.X./29.12.2011 o diferență suplimentară de impozit pe profit în suma de **.X. lei** aferentă unei baze impozabile stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, ce nu cuprinde și suma de **.X. lei**.

Intrucât această sumă nu face obiectul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-

MC.X./29.12.2011 contestata, organele de solutionare a contestatiei nu se pot investi cu solutionarea pe fondul cauzei pentru capatul de cerere privind diminuarea bazei de impunere aferenta impozitului pe profit cu taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei pentru care nu s-a acordat societatii drept de deducere conform celor constatate.

Prin urmare, avand in vedere cele retinute intrucat organele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea nu au analizat deductibilitatea sau nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil a sumei de .X. lei reprezentand TVA constatata ca nedeductibila prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008, taxa pe valoarea adaugata care a ramas ca obligatie suplimentara de plata in sarcina contestatoarei potrivit Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./25.04.2008, iar aceasta nu constituie baza suplimentara de impunere pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./29.12.2011, deci nu face obiectul titlului de creanta contestat, organele de solutionare a contestatiei nu se pot investi cu solutionarea pe fond pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei pe anul 2001 si in suma de .X. lei pe anul 2002, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe acesti ani cheltuielile cu achizitionarea unor bunuri constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, pliant feribot, set aniversari feribot, agende, calendare perete, agende din piele gravate, in conditiile in care societatea nu demonstreaza faptul ca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate.

In fapt, societatea a inregistrat in perioada 2001-2002 pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea unor bunuri achizitionate constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, set aniversari, pliant feribot, calendare perete, agende din piele gravate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul **2001 suma de .X. lei** si pe anul **2002 suma de .X. lei** reprezentand cheltuieli cu achizitionarea de materiale constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, set aniversari, pliant feribot, calendare perete, agende din piele, in baza prevederilor art.4 alin.(4) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca a incheiat contracte cu societatile care au produs materialul publicitar, material ce a fost folosit pentru stimularea vanzarilor.

In drept, potrivit art.4 alin.(1) si alin.(4) lit.c) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în perioada 01.12.2001-30.06.2002:

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

[...]

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru următoarele categorii de cheltuieli se admite deducerea la calculul profitului impozabil, astfel:[...]

*c) cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, **utilizând mijloacele de informare în masă**, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unui contract scris;”*

Potrivit art.7 alin.1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în perioada 01.07.2002-31.12.2003 :

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

La art. 9 alin. (1) din actul normativ menționat mai sus, se prevede:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

Cu privire la aplicarea prevederilor art.4 alin.(4) lit.c) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, prin HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit se stipulează ca :

“Această prevedere se referă la închirierea de spații publicitare, inclusiv la târguri și expoziții organizate, executarea de material publicitar, precum și la costurile ocazionate de prezentarea acestora, în baza unor contracte scrise.

Se includ în această prevedere acțiunile cu caracter publicitar organizate de diferiți agenți economici în scopul stimulării vânzărilor, care nu presupun taxe de participare pentru jucători și nici majorarea prețului pe care produsul l-a avut anterior desfășurării acțiunii publicitare.

Nu intră sub incidența acestei prevederi reducerile de prețuri, premiile acordate în cadrul unor campanii publicitare, cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei, cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitar, organizarea tombolelor, cheltuielile legate de încercarea produselor sau realizarea de demonstrații la punctele de vânzare.”

Potrivit prevederilor legale invocate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, cheltuielile fiind deductibile la calculul profitului impozabil numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Se retine ca, pe perioada 01.01.2001 – 30.06.2002 erau in vigoare *Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit* aprobate prin HG nr.402/2000, care cu privire la cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil prevazute la art.4 alin.(4) lit.c) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, expliciteaza faptul ca această prevedere se referă la închirierea de spații publicitare, inclusiv la târguri și expoziții organizate, executarea de material publicitar, precum și la costurile ocazionate de prezentarea acestora, în baza unor contracte scrise.

De asemenea, se retine ca prin *Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit* aprobate prin HG nr.402/2000 se precizeaza in mod expres ca nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil potrivit art.4 alin.(4) lit.c) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei si cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitare.

Se retine ca, prevederile referitoare deductibilitatea cheltuielilor cu popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu reglementate pe perioada 01.01.2001- 30.06.2002 la art.4 alin.(4) lit.c) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, nu au mai fost preluate prin Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare începând cu data de 30.06.2002.

Prin urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea societatii potrivit careia a incheiat contracte cu producatorii bunurilor achizitionate in perioada 2001 – 2002 constand in postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, pliant cu .X., set aniversar, agende, calendare, etc. si nici sustinerea acesteia potrivit careia bunurile in cauza

sunt aferente veniturilor impozabile in conditiile in care societatea nu demonstreaza destinatia pe care a dat-o acestor achizitii.

Se retine ca prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie nu au relevanta cu privire la speta ce face obiectul acestui capat de cerere, nu a fost invocata de organele de inspectie fiscala pentru justificarea si stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu achizitionarea de materiale publicitare pe anii 2001 si 2002 si prin urmare nu au relevanta nici cele sustinute de societate cu privire la data pronuntarii si aplicarii acestei decizii.

Astfel, avand in vedere legislatia in vigoare pe perioada verificata, care este de stricta interpretare, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« 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 contestatia societatii ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent profitului impozabil reintregit pe anii 2001 si 2002 cu cheltuieli nedeductibile in suma totala de **.X. lei** efectuate la nivel central reprezentand contravaloarea unor postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferinte, set aniversari, pliant feribot, calendare perete, agende din piele.

4. Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei pe anul 2002, in suma de .X. lei si in suma de .X. lei pe anul 2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal in conditiile in care reprezinta cheltuieli de investitii efectuate de .X. Sucursala .X. la mijloace fixe inchiriate, iar societatea le-a inregistrat integral pe cheltuieli curente de exploatare, la data efectuarii lor.

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuieli curente de exploatare in contul 611 "*Cheltuieli de intretinere si reparatii* " suma de **.X. lei** pe anul **2002**, suma de **.X. lei** si suma de **.X. lei** pe anul **2003**, contravaloarea unor lucrari efectuate la mijloace fixe inchiriate de natura investitiilor cu care trebuia majorata valoarea acestora.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile art.4 lit.a) si lit.d) din Legea nr.15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, pct.7 lit.a)

si lit.d) din HG nr.909/1997 si pct. 96”Recunoasterea cheltuielilor” din Ordinul nr. 94/2001 motiv pentru care au incadrat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal in baza art.4 alin.(1) din OG 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 30.06.2002 si art.9 alin.(1) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.07.2003 coroborat cu punctul 9.1 din HG nr.859/2002.

Prin contestatie societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal fara a lasa posibilitatea .X. .X. .X. SA sa recupereze prin amortizare deductibila fiscal, valoarea investitiilor efectuate la mijloacxe fixe luate cu chirie, pe perioada derularii contractului, potrivit art.4 si art.11 din Legea nr.15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

In drept, potrivit art.4 alin.(1) si alin.(4) din OG nr.70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.12.2001-30.06.2002:

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

(...)

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Potrivit art.7 alin.(1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare în perioada 01.07.2002-31.12.2003 :

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

La art. 9 alin. (1) din actul normativ menționat mai sus, se prevede:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor impozabile.

La art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit în vigoare în perioada 01.07.2002-31.12.2003 se prevede :

“(1)Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și

necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare. (...).

La art.5 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“(1) Amortizarea activelor corporale și necorporale se face în concordanță cu prevederile legale în vigoare.”

La art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2002-31.12.2003, se precizeaza:

„Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, in scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

La pct.7 lit.a) si 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, cu modificarile și completările ulterioare se prevede ca:

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;

[...]

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

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

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică”.

La pct.15 din același act normativ se prevede ca:

“15. Amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina proprietarului acestora.

Această amortizare se recuperează prin redevență, chirie sau prin prețul locației.[...]

Amortizarea cheltuielilor de investiții și a modernizărilor la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina agentului economic, a persoanei fizice sau a asociației fără personalitate juridică, care desfășoară activitate în scopul realizării de venituri, care a efectuat investiția. Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare pe perioada inițială a contractului de concesiune, închiriere sau locație de gestiune sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz. În situația în care durata normală de utilizare rămasă este mai mică decât perioada inițială a contractului recuperarea cheltuielilor de investiții se face pe durata normală de utilizare rămasă.

La încetarea contractului de concesionare, închiriere sau locație de gestiune, valoarea investițiilor, nediminuată cu amortizarea calculată se cedează proprietarului, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

În procesul-verbal de predare-preluare a investiției se va menționa și amortizarea calculată de beneficiar, pentru ca proprietarul să poată înregistra uzura corespunzătoare noii valori de intrare.”

Având în vedere cele de mai sus se reține că în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea, producerea, construirea, asamblarea, instalarea sau îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în anul 2002 au fost efectuate lucrări de reparații interioare, la clădiri și cabine din incinta stației .X., .X. și .X. în valoare totală de .X. lei.

Contravaloarea acestor lucrări a fost inclusă integral în costurile curente ale .X. .X. SA Sucursala .X. fiind contabilizate în contul 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații” fără a fi recunoscute ca o componentă a mijlocului fix, prin care să se majoreze valoarea acestuia cu lucrările efectuate.

Se reține că aceste spații au fost închiriate de .X. .X. .X. în baza Contractului de închiriere încheiat la data de 31.09.2002 între Compania Națională de Cai Ferate .X. SA (locator) și Societatea Națională de Transport Feroviar de .X. .X. .X. SA (locatar) care stipulează la cap.III pct.3.4 Regimul juridic al investițiilor” ca, „Investițiile efectuate constând în lucrări de amenajare, modernizare, de adăugare a unor accesorii ori alte părți componente ale mijloacelor fixe care duc la majorarea valorii de intrare a acestora, rămân proprietatea .X.-SA fără despăgubiri, și vor fi predate pe baza de proces verbal și documentație tehnică,[.....]”

La cap.VII „Obligatiile locatarului” se prevede la lit.,i) ca locatarul se obliga „*Sa nu execute, fara avizul LOCATORULUI, transformari de orice natura a spatiilor/terenurilor care fac obiectul contractului[...]*”

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca Sucursala .X. .X. .X. cu privire la cheltuielile in suma de **.X. lei** efectuate in anul 2002 la imobilele mai sus mentionate nu a respectat prevederile din contractul de inchiriere in sensul ca lucrarile nu au fost efectuate cu avizul locatorului si nu s-a procedat la predarea pe baza de proces verbal si documentatie tehnica a valorii lucrarilor de amenajare, modernizare, etc efectuate la spatiile inchiriate in vederea majorarii valorii de intrare a acestora potrivit legii, fiind incluse integral la data efectuării lor in costurile curente ale **Sucursalei .X. .X.**

In lunile octombrie, noiembrie, decembrie 2003 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal in contul 611 „*Cheltuieli de intretinere si reparatii*” suma de **.X. lei** reprezentand „*lucrari de constructii RK cladire X* ” ce au constat in reparatii acoperis, instalatii de incalzire, instalatii electrice, instalatii sanitare la cladirea „*dormitor .X.*”, inchiriate de contestatoare de la Compania Nationala de Cai Ferate .X. SA, cheltuieli cu care trebuia majorata valoarea de intrare a imobilului si recuperate de la proprietarul imobilului, la expirarea contractului de inchiriere.

Se retine ca intre CN .X. si .X. .X. SA s-a incheiat un Contract cadru nr.X/09.2002 al carui obiect face referire la folosinta bunurilor- spatii/terenuri cu precizarea ca se vor suporta de catre locatar cheltuielile efectuate, cu respectarea de catre acesta a reglementarilor privind amortizarea, daca este cazul.

Astfel, se retine ca nu s-a majorat valoarea de intrare a cladirii *dormitor .X.* inchiriate cu valoarea lucrarilor de investitii efectuate in suma de **.X. lei** potrivit legii si nici nu a fost recuperata de la proprietarul imobilului mentionat in Contractul cadru nr.X/09.2002 ci au fost incluse in costurile curente ale Sucursalei .X. .X. diminuand nejustificat profitul impozabil al contestatoarei pe anul 2003.

De asemenea, in anul 2003 au mai fost efectuate lucrari de tamplarie cab.CAM la statia .X. si reparatii interioare la statia .X. in valoare totala de **.X. lei**.

Aceste, cheltuieli au fost incluse in costurile curente ale .X. .X. SA .X. in calitate de locator fiind contabilizate in contul 611 *Cheltuieli de intretinere si reparatii* fara a fi recunoscute ca o componenta a mijlocului fix, prin care sa se majoreze valoarea de intrare a acestora.

Se retine ca in cazul in speta cheltuielile in suma de **.X. lei pe anul 2002, in suma de .X. lei si in suma de .X. lei pe anul 2003** reprezinta contravaloarea unor lucrari de investitii efectuate la mijloacele fixe inchiriate efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali si obținerii de beneficii economice viitoare, ce se recuperează din punct de vedere fiscal

prin deducerea amortizării în timp și nu prin deducerea integrală a contravalorii acestora la data efectuării lor.

Societatea nu contestă încadrarea, de către organele de inspectie fiscală, ca investiții a lucrărilor efectuate la aceste mijloace fixe închiriate și contestă faptul că nu s-a acordat posibilitatea .X. .X. .X. SA să recupereze prin amortizare deductibilă fiscal, valoarea investițiilor efectuate la mijloace fixe luate cu chirie, pe perioada derulării contractului, potrivit art.4 și art.11 din Legea nr.15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Sustinerea societății contestatoare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor contractuale transformările de orice natură a spațiilor/terenurilor care fac obiectul contractului trebuiau efectuate cu avizul locatorului, iar lucrările efectuate la mijloacele fixe închiriate trebuiau predate proprietarului la încetarea contractului de închiriere care potrivit legii avea obligația calculării și înregistrării amortizării acestora, iar societatea contestatoare nu depune niciun document în acest sens și niciun calcul privind modalitatea de recuperare a cheltuielilor de investiții pe perioada derulării contractului de închiriere.

Prin urmare având în vedere cele reținute prevederile legale invocate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia,

« 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 societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent profitului impozabil reintregit pe anii 2002 și 2003 cu cheltuieli nedeductibile în suma totală de **X lei** reprezentând contravaloarea lucrărilor de investiții efectuate la mijloace fixe închiriate înregistrate în mod eronat de contestatoare pe cheltuieli de exploatare deductibile integral la data efectuării lor.

5. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei pe anul 2001, în suma de .X. lei și în suma de .X. lei pe anul 2002, în suma de .X. lei și în suma de .X. lei pe anul 2003 și în suma de .X. lei pe anul 2004, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal pe perioada verificată în condițiile în care reprezintă despăgubiri în trafic intern și internațional neafectate perioadei verificate, potențiale

prejudicii neclarificate sau pentru care nu au fost respectate reglementarile specifice domeniul transporturilor feroviale.

In fapt, .X. Sucursala .X. a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal in baza unor note contabile suma de .X. lei pe anul 2001, suma de .X. lei si suma de .X. lei pe anul 2002 si suma de .X. lei pe anul 2003 reprezentand, conform documentelor justificative - reclamatii administrative, sentinte si decizii civile, despagubiri la transport aferente anilor 1999 si 2000.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin contabilizarea cu intarziere in anii 2001 – 2003 a dosarelor ce au avut ca obiect cereri privind despagubiri aferente anilor 1999 si 2000 conform sentintelor si deciziilor civile prin care s-au solutionat reclamatii administrative, au fost incalcate prevederile art.92.6 din OG.nr.41/1997 privind aprobarea Regulamentului de transport pe căile ferate din România, termenul maxim de solutionare a reclamatilor administrative fiind de 3 luni.

De asemenea, in baza Notei contabila nr..X..2003 Sucursala .X. a inregistrat in contabilitate in contul 658 *Alte cheltuieli de exploatare*, suma de .X. lei reprezentand conform centralizatorului anexat notei, operatiuni de aceeaasi natura, respectiv plata pentru un potential prejudiciu cauzat urmare a transportului pe calea ferata, pentru dosare comerciale nefinalizate precum si plata unor sume de bani drept onorariu, cheltuieli executorii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pagubele reclamate nu erau insotite de acte doveditoare care sa justifice temeinicia reclamatiei, in conformitate cu prevederile referitoare la raspunderea Caii ferate pentru asigurarea securitatii si integritatii transportului de la primire pana la eliberare din Regulamentul de transport pe caile ferate, aprobat prin OG nr.41/1997.

In anul 2004 Sucursala .X. a inregistrat in contabilitate si a dedus la calculul impozitului pe profit pe acest an suma de .X. lei reprezentand despagubiri pentru lipsurile de .X. constatate in timpul transportului feroviar de fier vechi, care nu au respectat reglementarile transporturilor feroviale, specifice acestui domeniu de activitate, acordate in trafic intern, destinatarului marfii respectiv societatii „SC X”.

Lipsurile de .X. in suma de .X. lei avute in vedere la stabilirea despagubirii au fost calculate dupa o factura a unui furnizor ce nu era participant la transportul pe calea ferata, suma nu a fost imputata si nici nu au fost incheiate contracte de asigurare,

Aceste cheltuieli au fost considerate de organele de inspectie fiscala nedeductibile fiscal, in baza art.4 alin.(1) si alin.(2) din OG nr.70/1999, republicata, privind impozitul pe profit si art.7 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.19 alin.(1) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu data de 01.01.2004 coroborate cu prevederile art.6, art.10 alin.(4) din Legea contabilitatii nr.82/1991, pct.4.21, pct.5.5, si pct.5.12 din

Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunitatii Economice Europene.

Prin contestatie .X. .X. .X. SA sustine ca aceste sume au fost considerate nedeductibile fiscal in anii 2001-2004 fara a se influenta impozitul pe profit pe anii anteriori 1999 – 2000.

In drept, potrivit art.3 alin.(1), art.4 alin.(1), alin.(4), alin.(6) lit.b) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare in perioada 2001 – 30.06.2002:

“ART. 3

(1) Anul fiscal al fiecărui contribuabil este anul calendaristic.

[...]

ART. 4

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

[...]

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

[...]

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

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele economice. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine sau în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile;”.

Potrivit art.7 alin.(1) art.9 alin.(1) si alin.(7) lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART. 7

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

ART. 9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

[...]

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impunerii”.

La art.19 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu data de 01.01.2004 se prevede ca :

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

(4) În cazul contribuabililor care desfășoară activități de servicii internaționale, în baza convențiilor la care România este parte, veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, potrivit unor norme speciale stabilite în conformitate cu reglementările din aceste convenții..”

La art.21 alin.1 din același act normativ se prevede:

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

Potrivit prevederilor legale menționate, se reține ca sunt considerate deductibile la determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cheltuielile pe care le efectuează contribuabilii care desfășoară activități de servicii internaționale, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, cu condiția respectării reglementărilor speciale aprobate.

În același sens s-a pronunțat pentru speta în cauză și Direcția Generală Legislație Impozite Directe, direcție de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr.X./15.02.2007 transmisă Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care se precizează

“În conformitate cu prevederile :

- art.4(4) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ... art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare ... art.19(4) și art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și

completările ulterioare, cheltuielile pe care contribuabilii sunt sau au fost obligate a le efectua potrivit unor acte normative naționale sau convenții internaționale la care România este parte sunt sau au fost deductibile la determinarea profitului impozabil”.

Potrivit ORDINULUI nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

“4.21. - Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care se referă la un exercițiu ulterior, se vor prezenta la "Cheltuieli în avans". Acest element se va prezenta în bilanț la lit. C. Nu sunt înscrise aici veniturile angajate, acestea figurând la "Creanțe".

[...]

5.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților

[...].

Abateri de la principiile contabile

5.12. - Abaterile de la aceste principii generale vor fi permise numai în cazuri excepționale. Asemenea abateri se vor prezenta în notele explicative. De asemenea, se vor prezenta motivele pentru care au avut loc aceste abateri și o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și profitului sau pierderii întreprinderii.”

Se retine ca in trafic intern obligatia acordarii de despagubiri de catre intreprinderile feroviare este stipulata in Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania, aprobat prin OG nr.7/2005 si Legea nr.110/2006 iar in trafic international obligatia acordarii de despagubiri este stipulata in CIM – Regulile uniforme privind Contractul de Transport International Feroviar al Marfurilor si Acordul privind raporturile intre transportatori in cadrul transportului international feroviar de marfuri (AIM).

Potrivit acestor reglementari specifice, caile ferate participante la transport suporta despagubiri in trafic intern, respectiv in trafic international in mod solidar, proportional cu distanta parcursa pe teritoriul fiecarui stat, *“indiferent de locul unde se produce evenimentul si indiferent de cine este vinovat”* modalitatile de acordare fiind detaliate prin conventiile si acordurile mentionate mai sus.

Potrivit pct.85.2, 87.6, 87.7, 87.11 din Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania, aprobat prin OG 41/1997 :

„85.2. In caz de pierdere totala sau partiala a marfii, operatorul de transport feroviar trebuie sa plateasca, excluzand alte daune-interese, o despagubire calculata dupa factura sau dupa pretul curent al marfii, iar in lipsa acestora, dupa pretul marfurilor de aceeasi natura si calitate, la locul si

data la care .X. a fost primita la transport. Despagubirea nu poate depasi valoarea pe kilogram brut de .X. lipsa, stabilita prin Normele uniforme. In afara de aceasta, operatorul de transport feroviar trebuie sa restituie tariful de transport, taxele vamale si celelalte sume platite de client cu ocazia transportului marfii pierdute.[...]

87.6 in cazul expeditiilor de .X.,pentru despagubiri privind pierderea sau avarierea,cand reclamatia este facuta de expeditor,el trebuie sa prezinte duplicatul scrisorii de trasura.Cand este facuta de destinatar,el trebuie sa prezinte unicatul scrisorii de trasura.

87.7. Reclamantul este obligat sa depuna, o data cu reclamatia si exemplarul corespunzator din scrisoarea de trasura, si celelalte acte doveditoare, necesare pentru a justifica temeinicia reclamatiei, inclusiv cele de constatare a pagubei, in original sau in copii legalizate. Proba valorii, de regula, se face cu factura de cumparare.[...]

87.11 Reclamatii prezentate privind expeditiile de .X.,de alte persoane decit cel indreptatit conform art.88, nu sunt luate in considerare decit daca sunt insotite de o declaratie, pe o fila separata, prin care cel indreptatit consimte ca suma de plata sa fie varsata reclamantului.Aceasta declaratie,a carei semnatura trebuie sa fie legalizata daca se cere de calea ferata,trebuie sa fie intocmita in conformitate cu dispozitiile legale.”

In baza documentelor existente la dosarele comerciale, coroborat cu prevederile stipulate in Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania (specific acestui domeniu de activitate), organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru lipsurile de .X. in suma de **X lei**, despagubirea echivalenta cu lipsa marfii, a fost calculata dupa o factura a unui furnizor ce nu era participant la transportul pe calea ferata.

Prin urmare, lipsurile de .X. constatate in timpul transportului feroviar intren in suma de .X. lei, care nu respecta reglementarile mentionate in Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania (specific acestui domeniu de activitate) referitor la proba valorii marfii pierduta sau avariata, care nu au fost imputate si pentru care nu sunt incheiate contracte de asigurare, reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca .X. Sucursala .X. a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal in baza unor note contabile suma de **.X. lei pe anul 2001, suma de .X. lei si suma de .X. lei pe anul 2002 si suma de .X. lei pe anul 2003** reprezentand reclamatii administrative, sentinte si decizii civile, despagubiri la transport aferente anilor **1999 si 2000, ani care nu au facut obiectul reverificarii.** Cu privire la suma de **.X. lei** se retine ca reprezinta despagubiri la transport conform Regulamentului de transport aferente anilor 1999 si 2000 si inregistrate pe cheltuieli deductibile in anul 2001 si nu la data cand au fost emise documentele justificative, respectiv reclamatii administrative, sentinte civile, deciziile civile.

Cu privire la suma de **.X.** se retine ca reprezinta despagubiri inregistrate in contabilitate pe cheltuieli deductibile in anul 2002, iar conform datei la care au fost emise documentele justificative care probeaza legal efectuarea operatiuni economice de acordare a despagubirilor, acestea sunt cheltuieli aferente anului 2000 an care nu a facut obiectul reverificarii impozitului pe profit.

Procedand astfel societatea a influentat in mod nejustificat profitul impozabil aferent exercitiului financiar pe anul 2002.

Suma de **.X. lei** reprezinta contravaloarea unor despagubiri inregistrate pe cheltuieli deductibile in anul 2003 la data depunerii Reclamatiei administrative, documentele justificative care probeaza legal operatiunea economica fiind emise in anul 2000.

Acest fapt a determinat influentarea fara temei legal, a rezultatului brut a exercitiului financiar 2003.

Cu privire la suma de **.X.** se retine ca reprezinta soldul contului 473 ce a fost recunoscut ca si cheltuiala in contul de profit si pierdere la nivelul regionalei **.X. .X.** fara temei legal, suma care potrivit notei contabile nr..**X.**..2003 s-a transferat in contul 658 *Cheltuieli exceptionale* , modificand profitul brut la nivelul regionalei **.X. .X.**, in anul 2003.

Conform centralizatorului anexat Notei contabila nr..**X.**..2003 suma de **.X.** lei a reprezentat plata unui potential prejudiciu, cauzat de catre **.X.** urmare a transportului pe calea ferata, precum si plata unor onorarii, cheltuieli executorii.

Astfel, din continutul centralizatorului s-a constatat ca au fost platite suma de **.X.** lei catre **.X.**, suma de **.X.** lei catre **.X. .X.** suma de **.X.** lei catre **.X.** pentru dosare comerciale inregistrate in cea mai mare parte in anul 2002 si suma de **.X.** lei Directiei Vamale **.X. .**

Din constatarile organelor de inspectie fiscala se retine ca documentele enumerate in centralizator se refera la despagubiri de transport pentru dosare comerciale nefinalizate, pagubele reclamate nu erau insotite de acte doveditoare care sa justifice temeinicia reclamatiei, nefiind in conformitate cu prevederile referitoare la raspunderea Caili ferate pentru asigurarea securitatii si integritatii transportului de la primire pana la eliberare din Regulamentul de transport aprobat prin OG nr.41/1997.

Astfel, se retine ca in conditiile in care Nota contabila nr..**X.**..2003, nu este insotita de documente care sa probeze operatiunea patrimoniala efectuata, nu poate constitui document justificativ pentru inregistrarea in contabilitate si deducerea la calculul profitului impozabil pe anul 2003 a cheltuielilor in suma de **.X. .**

Cu privire la suma de **.X. lei** se retine ca reprezinta contravaloarea despagubirii pentru lipsurile de **.X.** constatate in timpul transportului feroviar de fier vechi, care nu respecta reglementarile din domeniul transporturilor feroviale, specifice acestui domeniu de activitate, acordate in trafic intern, destinatarului marfii respectiv societatii „SC X”.

Reclamatia administrativa pentru despagubiri privind pierderea sau avarierea este facuta de destinatar, pe scrisoarea de trasura anexata la dosarul comercial la rubrica expeditor unde este trecuta o societate, iar proba valorii pentru .X. pierduta sau avariata este facuta cu o factura fiscala a carui furnizor este o alta societate decat cea mentionata la expeditor pe scrisoarea de trasura.

Conform dosarelor comerciale participantii la transportul marfurilor pe calea ferata sunt trei societati respectiv:

- expeditorul marfii
- destinatarul marfii
- societatea care emite factura fiscala catre destinatarul marfii in vederea stabilirii probei valorii marfii pierduta sau avariata.

In situatia prezentata reclamatia a fost facuta de destinatarul marfii.

Conform dosarelor comerciale mentionate nu s-a putut face legatura intre expeditorul marfii si societatea care emite factura fiscala folosita in stabilirea probei valorii pentru despagubirile privind .X. pierduta sau avariata.

Potrivit pct. 85.2, 87.6, 87.7, 87.11 din Regulamentul de transport pe caile ferate din Romania aprobat prin O.G. nr.41/1997, avand in vedere cele constatate si documentele existente la dosarele comerciale, intrucat lipsurile de .X. in suma totala de .X. lei avute in vedere la stabilirea despagubirii au fost calculata dupa o factura a carui furnizor nu era participant la transportul pe calea ferata, suma nu a fost imputata si nici nu au fost incheiate contracte de asigurare, aceste cheltuieli au fost considerate in mod legal ca nedeductibile fiscal.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« 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 contestatia societatii ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent profitului impozabil majorat cu cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei pe anul 2001, .X. lei pe anul 2002, .X. lei pe anul 2003, .X. lei pe anul 2003 si .X. lei pe anul 2004.

6. Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei pe anul 2002 si in suma de .X. lei si in suma de .X. lei pe anul 2003 efectuate de Sucursala .X., in suma de .X. lei pe anul 2001 si in suma de .X. lei pe anul 2003 efectuate de Sucursala .X., cauza supusa soluționarii este

daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile inregistrate in baza unor facturi ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, respectiv nu au completate toate datele prevazute de formular, sau prezinta date eronate privind beneficiarul aprovizionarilor respective si codul de identificare fiscala.

In fapt, .X. .X. .X. SA Sucursala .X. a inregistrat in evidenta contabila, in anii 2002 si 2003, facturi fiscale care nu au inscrisa data intocmirii, in valoare de .X. lei pe anul 2002 si in valoare de .X. lei pe anul 2003.

De asemenea, .X. .X. .X. SA Sucursala .X. a inregistrat in evidenta contabila in luna decembrie 2002 aprovizionarea cantitatii de .X. t motorina, in valoare de .X. lei, in baza facturii fiscale seria BVCN nr. .X./03.10.2002. Factura in cauza a fost emisa de MLPTL Serviciul Probleme Speciale, avand inscriptionat la rubrica furnizor datele de identificare ale CNCF .X. SA , CUI X acest cod fiind taiat si inlocuit cu codul fiscal nr.X al ministerului.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 incheiat la nivel central al .X. .X. .X. SA si Procesul Verbal nr. .X./21.11.2011 incheiat la **Sucursala .X.** organele de inspectie fiscala au constatat cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** reprezentand contravaloarea unor facturi primite de la furnizori având date de identificare eronate pentru care nu s-au respectat prevederile HG nr. 831/1997 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Societatea a contestat această sumă motivând că reprezinta cheltuieli aferente unor prestatii efectuate si că sucursala .X. a contabilizat facturi de la furnizori emise cu codul fiscal eronat aferent vechii sucursale .X. (înainte de absorbtia ei de către sucursala Constana).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. .X. .X. SA Sucursala .X. a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei** reprezentand contravaloarea facturii **nr..X./21.08.2001** emisa catre .X. .X..

Societatea a contestat această sumă motivând că la data facturării .X. .X. era sucursală a .X. .X. SA, produsele din factură fiind directionate către sucursala .X..

Societatea invoca faptul ca aceste cheltuieli sunt deductibile conform adresei nr..X./15.02.2007 emisa de MFP-Directia Generala Legislatie Impozite Directe care a fost emisa ulterior datei de 15.01.2007, data pronuntarii Deciziei nr.V de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste documente nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii si au stabilit ca nedeductibile cheltuielile de aprovizionare inregistrate in baza acestor facturi, potrivit prevederilor art.4 alin.(6) lit.m) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si

art.9 alin.(7) lit. j) din Legea nr 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991 si art.6 din HG nr.831/1997 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

In drept, potrivit art.4 alin.(4) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de de 30.06.2002,

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

La art.4 alin.6 lit.m) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca sunt cheltuieli nedeductibile,

„m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;

Art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 01.07.2002-31.12.2003, prevede ca sunt cheltuieli nedeductibile:

„j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”

Potrivit pct. 9.11. din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

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

Potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

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

(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.

La pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se prevede ca :

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

Documentele justificative cuprind, de regula, urmatoarele elemente principale:

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

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

La art.1 alin.(2) si alin.(3) si art.6 din HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora se prevede ca:

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

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

Formularele tipizate cu regim special prevăzute în anexa nr. 1A se distribuie utilizatorilor, contra cost, prin unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor sau prin unități agreeate de acestea, cu care se vor încheia contracte de distribuire conform prevederilor ordinului ministrului finanțelor.

[...]

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

Se retine ca in ceea ce priveste diminuarea bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete sau eronate, s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.732/30.10.2007 prin care s-a concluzionat ca *“in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrite in art.21 alin.4 lit.f si ale art.145 alin.8 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si in art.6(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se impune sa se considere ca taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea acestei taxe.”*

Chiar daca Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie este incidenta unei perioade ulterioare celei supuse verificarii, fiind data in aplicarea corecta a dispozitiilor art.20 alin.(4) lit.f) si art.145 alin.(8) lit.a) si lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de retineri si fiind data si in aplicarea dispozitiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 invocat in solutionarea spetei se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor de aprovizionare este obligatorie respectarea conditiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

Potrivit acestor prevederi legale se retine faptul ca nu pot fi deduse la calculul profitului impozabil contravaloarea unor bunuri sau servicii inregistrate in contabilitate in baza unor formulare tipizate ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, respectiv nu au completate toate datele prevazute de formular sau sunt completate necorespunzator, cu stersaturi, apartinand altor persoane decat cea care figureaza completata la rubrica furnizor, etc.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca .X. .X. .X. SA **Sucursala .X.** a inregistrat in contabilitate si a dedus la calculul profitului impozabil suma de **.X. lei** reprezentand contravaloarea unor facturi primite de la furnizori având completate date de identificare eronate pentru care nu s-au respectat prevederile HG nr. 831/1997 cu privire la care societatea motiveaza ca reprezinta cheltuieli aferente unor prestatii

efectuate si că sucursala .X. a contabilizat facturi de la furnizori emise cu codul fiscal eronat aferent vechii sucursale .X. (înainte de absorbția ei de către sucursala Constana).

De asemenea, .X. .X. SA **Sucursala .X.** a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea facturii nr..**X./21.08.2001** emisă către .X. .X., cu privire la care societatea motivează că la data facturării .X. .X. era sucursală a .X. .X. SA, produsele din factură fiind direcționate către sucursala .X..

.X. .X. SA **Sucursala .X.** a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil suma de **.X. lei pe anul 2002 și suma de .X. lei pe anul 2003** în baza unor facturi fiscale care nu aveau completată data efectuării operațiunii, neîndeplinind astfel calitatea de document justificativ potrivit legii pentru a putea fi înregistrate în contabilitate.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus se reține că facturile în cauză constatate ca necompletate corespunzător cu coduri fiscale eronate sau care nu au înscrisă data efectuării operațiunii, nu pot constitui documente justificative de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință contravaloarea acestora nu poate fi înregistrată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare se reține că organele de inspecție fiscală au diminuat în mod legal profitul impozabil cu contravaloarea acestor facturi de aprovizionare.

Cele susținute de contestatoare cu privire la faptul că deține documente de receptie, devize, situații de lucrări care au data efectuării lucrării și care fac dovada efectuării operațiunii, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care nu au fost respectate prevederile legale care stipulează în mod expres condițiile pe care trebuie să le îndeplinească facturile fiscale de aprovizionare pentru a putea dobândi calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate și de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor respective.

Se reține de asemenea că .X. .X. SA **Sucursala .X.** a înregistrat în anul 2003 pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea cantității de .X.00 t motorină în baza facturii fiscale nr..**X./03.10.2002**.

Prin aprobarea ministrului transporturilor, nr..**X./154/2002**, cantitatea de motorină în cauză a fost scoasă din rezerva de mobilizare a ministerului și vândută .X. .X. SA Sucursala .X..

Predarea cantității de motorină între cele două părți a fost consemnată în trei procese verbale încheiate în luna decembrie 2002.

Din conținutul adresei nr..**X./77** se reține că la data emiterii facturii ministerul nu deținea asemenea formulare și a fost utilizată factura fiscală seria BVCF nr. .X. care aparținea CNCF .X. S.A.

Factura fiscală nr..**X./03.10.2002** are inscripționată la rubrica furnizor denumirea persoanei juridice - CNCF .X. SA, numărul J/40/X/19987 de

inmatriculare in Registrul comerțului și CUI RX. Pe această factură s-a completat la rubrica furnizor MLPTL – Serviciul probleme speciale, s-a tăiat codul fiscal înscris și s-a înscris alăturat codul fiscal nr.X.

Astfel, se reține că furnizorul cantității de .X. t motorină a procurat factura care consemnează livrarea, din alte surse decât cele prevăzute în H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

În conformitate cu prevederile art.1 alin.(5) și alin.(6) din H.G. nr. 831/2007 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare pe perioada verificată, sistemul unitar de înscriere și numerotare a formularelor tipizate cu regim special se asigură, la nivel național, de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională", iar necesarul de formulare tipizate cu regim special se stabilește anual de către fiecare utilizator, care transmite comenzi ferme direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat, județene și a municipiului București, respectiv administrațiilor financiare ale sectoarelor municipiului București.

Ulterior formularele tipizate cu regim special comandate se distribuiau utilizatorilor, contra cost, prin unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor sau prin unități acordate de acesta.

În același timp actul normativ în cauză precizează la art. 6 că operațiunile consemnate în aceste formulare **nu pot fi înregistrate în contabilitate**, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Sustinerea societății ca motorină a fost recepționată și dată în consum și o parte a fost vândută ceea ce a condus la realizarea de venituri impozabile, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale referitoare la documentele justificative ce puteau fi înregistrate în contabilitate pe perioada verificată, potrivit legii, ce sunt de strictă interpretare și aplicare, citate mai sus.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia,

« 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 societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent profitului impozabil majorat cu cheltuieli nedeductibile în

suma de .X. lei reprezentand contravaloarea cantitatii de .X. t motorina inregistrata de .X. .X. .X. SA Sucursala .X., in baza facturii fiscale nr..X./03.10.2002.

7. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit calculat suplimentar ca urmare a majorarii profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei la Sucursala .X. si in suma de .X. lei la Sucursala X, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate in conditiile in care societatea a constituit, a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli curente de exploatare, deductibile fiscal si a virat la bugetul de stat, fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap pe anii 2000-2002 mai mare cu aceste sume, decat fondul efectiv datorat.

In fapt, potrivit Notei de constatare nr..X./18.01.2005 **Sucursala .X.** a constituit, a inregistrat pe cheltuieli de exploatare si a virat pe perioada 2000 – 2002 fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap cu **.X. lei** mai mare decât fondul efectiv datorat, asa cum s-a stabilit prin Nota de constatare nr.X/19.04.2002.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr..X./08.12.2004 **Sucursala Iasi** a constituit, a inregistrat pe cheltuieli de exploatare si a virat pe perioada 2000 - 2002 fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, cu **.X. lei** mai mult decat fondul efectiv datorat, asa cum s-a stabilit prin Nota de constatare nr..X./29.07.2002.

Aceste cheltuieli au fost preluate prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./25.04.2008 si Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 si au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe perioada cuprinsa intre data inregistrarii in evidenta contabila si data regularizarii sumelor respective, in baza prevederilor art.4 alin.(4) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile și completările ulterioare, calculandu-se doar accesorii aferente impozitului pe profit pe perioada cat sumele in cauza au fost considerate de societate in mod nejustificat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Societatea contesta accesoriile aferente sumei de **.X. lei**, reprezentand fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap, considerand ca nu se impune calcularea de accesorii pentru o suma virata in plus la bugetul de stat.

In drept, potrivit art.4 alin.(1) si alin.(4) din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile și completările ulterioare:

“ **ART. 4**

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

[...]

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca pe perioada verificată Sucursala .X. și Sucursala X au înregistrat în contabilitate pe cheltuieli de exploatare și au virat la buget, fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, cu **.X. lei** și respectiv cu **.X. lei** mai mult decât fondul efectiv datorat .

Pe perioada cuprinsă între data evidentierii în contabilitate și data restituirii de la buget și regularizării în evidența contabilă a sumelor respective constatate prin Nota de constatare nr..X./29.07.2002 privind Sucursala .X. și Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.12.2004 privind Sucursala Iași, organele de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea au menținut în mod legal ca datorate accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin majorarea profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei** și respectiv în suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli neafere veniturilor impozabile pe perioada respectivă.

Se reține ca societatea nu contestă cuantumul sumelor cu care a fost majorat profitul impozabil pe perioada verificată și consideră ca nu se impune calcularea de accesorii pentru sume virate în plus la buget invocând în susținerea cauzei prevederile art.124 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cele susținute de societate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor art.124 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca :

« (1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la [art. 117](#) alin. (2) și (2¹) sau la [art. 70](#), după caz, până la data

*stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. **Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor*** , acordarea dobânzilor aferente sumelor de restituit sau de rambursat de la buget se face doar la solicitarea contribuabilului.

Prin urmare, având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, întemeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia,

« 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 societății ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

In ceea ce privește impozitul pe profit se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./29.12.2011 emisă în baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./29.12.2011 s-a stabilit impozit pe profit în suma de **.X. lei** și accesorii aferente în suma de **.X. lei**.

Prin contestația nr.FX/12/06.02.2012 înregistrată la Registratura Generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr..X./2012 și la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/21.02.2012, formulată de .X. .X. .X. SA se precizează că obiectul contestației îl formează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./29.12.2011 și Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./29.12.2011, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, fără însă a se menționa cuantumul impozitului contestat și al accesoriilor aferente.

Prin contestație societatea menționează și aduce argumente pentru o parte din veniturile și cheltuielile cu care organele de inspectie fiscală au reintregit profitul impozabil al .X. .X. .X. SA și au stabilit impozitul pe profit suplimentar de plată în suma de **.X. lei**.

Potrivit pct.2.1 din OPANAF nr.2.137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

“ 2.1. În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ fiscal atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite,

taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.”

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca organele de solutionare a contestatiei nu pot defalca suma impozitului pe profit respinsa ca neintemeiata de suma impozitului pe profit aferent cheltuielilor pentru care nu s-au prezentat argumente de fapt si de drept, contestatia formulata de .X. .X. .X. SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011, se va respinge ca neintemeiata si nemotivata pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** si accesorii aferente in suma de **.X. lei**, 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) si lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ 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 ataca.

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art. 216 alin.(1) si alin.(3) si alin.(3^1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) si lit.b) si 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

DECIDE

1. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea Nationala de Transport Feroviar de .X. „.X. .X.” SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **X lei** reprezentand:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adaugata**

- **X lei - accesorii aferente**

2. Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X de .X. „.X. .X.” SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **X lei** reprezentand:

- **.X. lei - impozit pe profit**

- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.**

3. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./29.12.2011 pentru suma de **X lei** reprezentand:

- **.X. lei taxa pe valoarea adaugata**

- **.X. lei accesorii aferente**

urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa de control pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,

X

X