

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

DECIZIA nr. I 2008
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. T S.A.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili asupra contestatiei formulata de **S.C. T S.A.** împotriva Deciziilor de impunere din 20.12.2006 încheiate de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala.

Contestația are ca obiect suma totala reprezentand:

- Impozit pe profit
- Majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- Impozit pe veniturile obtinute din Romania de prsoane juridice nerezidente
- Majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de prsoane juridice nerezidente
- Penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de prsoane juridice nerezidente
- Taxa pe valoarea adaugata
- Majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- Majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator
- Contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap
- Majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap
- Contributia la fondul de asigurari sociale datorate de angajator
- Majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator
- Contributia la fondul special de sustinere a invatamantul de stat
- Majorari de intarziere aferente contributiei pentru invatamantul de

stat

- Contributia la fondul de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- Majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- Majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- Majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- Penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- Cota aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice
- Majorari de intarziere aferente cotei aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice
- Contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale
- Majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale.

De asemenea, S.C. T S.A. contesta si Dispozitia din 20.12.2006 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data comunicarii deciziilor de impunere, respectiv 21.12.2006, conform stampilei societatii aplicata pe adresa de inaintare a deciziilor de impunere si de data inregistrarii contestatiei la Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia generala de administrare a marilor contribuabili, respectiv 22.01.2007.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de

art. 205, art. 207 si art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. T S.A. contesta deciziile de impunere din 20.12.2006 emise de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:

Referitor la incalcarea regulilor cu privire la prescriptia extinctiva, a dreptului de a stabili obligatii fiscale:

Desi mentine acelasi termen de prescriptie prevazut de prevederile art. 21 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala stabileste un alt moment de inceput al termenului de prescriptie.

Inceputul termenului de prescriptie se stabileste potrivit legii in vigoare in momentul in care se plaseaza acest inceput, respectiv Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, intrucat in caz contrar codul de procedura fiscala ar tinde sa se aplice retroactiv unor situatii ivite inaintea intrarii sale in vigoare, incalcandu-se astfel principiul constitutional al neretroactivitatii legii.

In ceea ce priveste determinarea datei cand prescriptia este socotita a fi inceputa sa curga, ea depinde de legea sub imperiul careia se localizeaza acest moment, iar nu legea cea noua.

Prin urmare, in cazul obligatiile fiscale care au avut termene legale de plata inaintea datei de 1 ianuarie 2004, data intrarii in vigoare a codului de procedura fiscala, ori pentru care termenul legal de depunere a declaratiei a expirat inaintea acestei date, momentul de inceput al termenului de prescriptie extinctiva trebuie calculat in conformitate cu dispozitiile Ordonantei Guvernului nr. 70/1997.

In lumina principiului neretroactivitatii legii si a dispozitiilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997, tinand cont de data inceperii inspectiei fiscale, respectiv 15 aprilie 2005, organele fiscale nu puteau verifica decat modul de constituire si virare a obligatiilor fiscale cu termene de plata ulterioare datei de 15 aprilie 2000,

respectiv pentru care termenul de depunere a declaratiilor a expirat ulterior acestei date.

Astfel, *in cazul impozitului pe profit*, avand in vedere prevederile art. 15 alin. (1) si art. 16 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, termenul de prescriptie pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare curgea in mod distinct pentru fiecare trimestru, de la data de 25 a lunii urmatoare trimestrului respectiv, cand trebuia efectuata plata impozitului si depusa declaratia prevazuta de lege.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au incalcat in mod evident legea prin verificarea modului de constituire si virare a impozitului pe profit aferent anilor 1998 si 1999, pentru care termenul de prescriptie a inceput sa curga la datele de 25 octombrie 1998, 25 ianuarie 1999, 25 aprilie 1999, 25 iulie 1999, 25 octombrie 1999 si 25 ianuarie 2000 si s-a incheiat cel mai tarziu la data de 25 ianuarie 2005 inaintea inceperii inspectiei fiscale.

In cazul taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere prevederile art. 25 pct. C lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale suplimentare incepea in mod distinct pentru fiecare luna , incepand cu data de 25 a lunii depunerii decontului pentru luna anterioara, data pana la care exista obligativitatea depunerii decontului de TVA si a platii sumei de taxa pe valoarea adaugata de plata.

Coroborand prevederile art. 25 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, referitoare la inceperea termenului de prescriptie, legea a fost incalcata de catre organele fiscale, prin verificarea taxei pe valoarea adaugata constituita si virata pana in data de 15 aprilie 2000, data inaintea careia pentru sumele de TVA in sarcina societatii a intervenit prescriptia extinctiva.

In cazul impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, in conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, termenul de prescriptie al obligatiilor de plata cu titlu de impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice si fizice nerezidente incepe din ziua urmatoare efectuarii platii venitului catre nerezident. Perioada in care organele de inspectie fiscala aveau

dreptul sa stabileasca obligatii fiscale suplimentare este de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, acesta fiind ziua de plata a venitului catre nerezident.

In cazul fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, avand in vedere prevederile art. 4 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 96/1999 privind constituirea si utilizarea fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul sa verifice modul de constituire si virare a fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice aferent perioadei septembrie 1999 – martie 2000, sume ce trebuiau platite la datele de 15.10.1999 – 15.01.2000. Desi inspectia fiscala in cadrul careia au fost incheiate actele administrative contestate, a fost inregistrata in registrul unic de control al societatii la data de 15 aprilie 2005, echipa de inspectie fiscala a verificat modul de constituire si virare a fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale aferent perioadei septembrie 1999 – decembrie 2000.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au incalcat in mod evident legea prin verificarea modului de constituire si virare a fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice pentru care termenul de prescriptie a inceput sa curga la datele de 15 octombrie 1999, 15 ianuarie 2000 si s-a incheiat cel tarziu la data de 15 ianuarie 2005.

Astfel, pe perioada mai sus mentionata, echipa de inspectie fiscala nu trebuia sa calculeze debite suplimentare reprezentand fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice si obligatii fiscale accesorii aferente acestuia.

Referitor la incalcarea prevederilor art. 103 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

Pentru o parte din sumele la a caror plata a fost obligata societatea prin actele administrative contestate au mai fost emise in trecut titluri de creanta de catre autoritatile fiscale. Acest aspect rezulta atat din cuprinsul actelor administrative fiscale contestate, cat si din cuprinsul proceselor verbale de control incheiate incepand cu anul 1999 cu privire la T ori sucursale ale acesteia.

De exemplu, decizia de impunere nr. 238/20.12.2006

mentioneaza la pag. 8, pct. 2.1.2 , faptul ca la sucursala B s-a incheiat procesul verbal din 26.03.2001, prin care s-a stabilit o diferenta de TVA deductibila, iar pentru diferenta stabilita suplimentar organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pana la data de 22.03.2001.

Or, a stabili o creanta fiscala inseamna a o individualiza prin intermediul unui titlu de creanta. Este evident ca pentru aceste sume, stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006, a mai fost emis anterior un titlu de creanta in urma desfasurarii unei proceduri de inspectie fiscala.

De asemenea, la pagina 17 din aceeași decizie de impunere se mentioneaza ca sucursala P a fost verificata prin procesul verbal din 28.10.2004 pentru perioada de pana la 30.09.2004 stabilindu-se dobanzi datorate si penalitati de intarziere, aceleasi sume fiind stabilite si prin decizia de impunere din 20.12.2006.

Mai mult, procesele verbale incheiate in cursul anului 1999, urmare verificarii sucursalelor SC T S.A., au fost centralizate in cuprinsul procesului verbal din 01.02.2000.

Referitor la incalcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat:

O parte din masurile si obligatiile centralizate in actele administrative fiscale contestate au fost luate in urma unor verificari efectuate la alte entitati decat cele care apartineau de SC T S.A. la data efectuării inspectiei fiscale, entitati ce aveau personalitate juridica distincta de aceasta societate.

In pofida faptului ca toate masurile si obligatiile impuse prin actele administrative contestate au fost luate fata de SC T S.A., discutia finala ce a precedat constatarilor organelor fiscale a avut loc cu alte persoane juridice decat contestatoarea.

Incalcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat atrage nulitatea actelor administrative contestate in conditiile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila, aplicabil in completarea Codului de procedura fiscala, potrivit art. 2 alin. (3) din acest din urma act normativ, respectiv in conditiile producerii unei vatamari SC T S.A. Aceasta vatamare consta in imposibilitatea exercitarii dreptului la aparare.

Astfel, inspectia fiscala efectuata la sucursala R, finalizata prin incheierea raportului de inspectie fiscala din 11.11.2004, a fost

inregistrata in registrul unic de control al S.C. C S.A. la data de 18.10.2004. Aceasta inspectie fiscala nu s-a realizat in prezenta reprezentantilor SC T S.A., datorita faptului ca sucursala R nu mai apartinea de SC T S.A. de la data de 31.12.2002.

De asemenea, inspectia fiscala efectuata la sucursala M, finalizata prin incheierea procesului verbal din 29.07.2005, a fost inregistrata in registrul unic de control al S.C. E S.A. Aceasta inspectie fiscala nu s-a realizat in prezenta reprezentantilor SC T S.A., datorita faptului ca sucursala M nu mai apartinea de SC T S.A. de la data de 31.12.2002.

Referitor la lipsa temeiului de fapt si a temeiului legal:

Potrivit art. 43 alin. (2) lit. e si lit. f din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, unele dintre mentiunile obligatorii ale actului administrativ fiscal sunt date de „motivele de fapt” si „temeiul de fapt” care au stat la baza si au justificat emiterea acestuia.

O parte din actele administrative fiscale contestate nu mentioneaza temeiurile factice si temeiurile de drept care au stat la baza masurilor luate si obligatiilor stabilite fata de SC T S.A.

Acest fapt este de natura sa puna societatea in imposibilitatea de aparare, impiedicand si posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a cenzura legalitatea actelor administrative fiscale, fiind in mod evident incalcate dispozitiile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila.

Referitor la modul de stabilire a impozitului pe profit aferent anului 1998:

In ceea ce priveste prescrierea dreptului de a stabili obligatii fiscale:

Termenul de prescriptie al impozitului pe profit aferent anului 1998 a inceput la data de 25 octombrie 1998 si s-a incheiat la data de 25.01.1999.

Astfel, toate obligatiile fiscale stabilite de catre organele de inspectie fiscala pentru anul 1998 sunt nelegale, datorita faptului ca acestea au fost prescrise, in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data efectuarii inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala au extins perioada supusa inspectiei fiscale si in perioada de prescriptie, desi aveau obligatia legala de a constata implinirea termenului de prescriptie si de a nu stabili obligatii fiscale pentru perioada prescrisa.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu mai aveau dreptul de a calcula accesorii aferente sumelor din anii fiscali 1996 – 1998, avand in vedere faptul ca pentru aceste sume, prescriptia a intervenit potrivit art. 15 alin. (1) si art. 16 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

In ceea ce priveste efectuarea dublului control pentru acelasi impozit si aceeași perioada:

Prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 s-a constatat ca suma reprezentand achiziții de mijloace fixe la Sucursala R este nedeductibila in baza procesului verbal din 1999. Aceeași perioada si același tip de impozit, respectiv impozitul pe profit, a fost verificata si de către Directia generala a finantelor publice prin procesul verbal din 08.07.1999. In acest caz, s-a realizat un dublu control asupra aceleiași taxe. Atâta timp cat echipa de inspectie fiscala nu specifica faptul ca au existat la momentul efectuării controlului informații suplimentare necunoscute de către isectoriile fiscale la data primului control, aceasta nu avea dreptul sa verifice același impozit si aceeași perioada de doua ori.

Mai mult, procesul verbal din 01.02.2000 a avut ca obiect verificarea modului de determinare, evidențiere si virare a impozitului pe profit aferent perioadei 1997 - iunie 1999 la Filiala SC T SA.

In baza reglementarilor legale, calculul impozitului pe profit, in cazul unei societăți care are sucursale, se realizează la nivel central prin centralizarea tuturor sumelor primite de la sucursale.

Controlul fiscal al impozitului pe profit presupune verificarea modului de stabilire a profitului impozabil. Or, in cazul unei societăți cu sucursale, după cum s-a menționat anterior, profitul impozabil cuprinde in mod obligatoriu veniturile si cheltuielile, respectiv alte elemente transmise de sucursale.

Sucursalele T SA tin evidenta contabila pana la nivel de balanța de verificare si transmit lunar sumele înregistrate in evidenta contabila pentru a fi preluate in balanța de verificare a societății. Prin urmare, calculul impozitului pe profit si, implicit verificarea acestuia, presupune centralizarea datelor primite de la sucursale.

Contrar celor precizate mai sus, prin procesul verbal nr. din 01.02.2000 organele de inspectie fiscala, au verificat impozitul pe profit, nu au efectuat centralizarea actelor de control încheiate la sucursale motivând ca acestea se afla in diferite cai de atac.

Pe cale de consecinta, prin incheierea procesului verbal

din 01.02.2000 s-a efectuat un control fiscal al impozitului pe profit la societatea T SA si orice alte sume stabilite pentru aceeași perioada (1997 - iunie 1999) peste obligatiile fiscale stabilite prin procesul verbal mentionat sunt urmare a unui alt control.

Au fost incalcate dispozitiile art. 96 din Codul de procedura fiscala.

Toate procesele verbale încheiate in anul 1999 la sucursalele din teritoriu apartinand T SA erau finalizate la data procesului verbal din 01.02.2000, astfel incat acesta din urma trebuia sa centralizeze toate sumele stabilite prin procesele verbale efectuate in teritoriu.

In caz contrar, organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea impozitului pe profit si deci au luat in calcul si rezultatele înregistrate de sucursale in evidenta contabila, nu ar fi avut obligatia centralizării proceselor verbale de control ale sucursalelor, pe cale de consecința, ar insemna ca aceste acte sunt independente de actul de control centralizator si pot fi considerate titluri de creanța.

Mai mult, prin decizia de impunere din 20.12.2006 sunt stabilite obligatii fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit in baza proceselor verbale din anul 1999 si a procesului verbal din 01.02.2000, procese verbale care au avut caracterul de titlu de creanța. In aceasta situatie societatea poate fi pusa in pozitia de a fi executata in baza a doua titluri de creanța, emise pentru aceleași obligatii, stabilite pentru aceeași perioada.

Echipa de inspectie fiscala nu a avut in vedere toate elementele de procedura cu privire la modul de efectuare a inspectiei fiscale, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, si astfel a stabilit in sarcina societății obligatii de plata prin mai multe acte de control.

Având in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa analizeze si sa determine in mod obiectiv situatia de fapt reala, respectiv sa constate implinirea termenului de prescriptie in ceea ce privește dreptul de a stabili obligatii fiscale.

In ceea ce priveste cheltuielile cu deplasarea:

Prin procesul verbal din 1999 intocmit la sucursala C s-a constatat nedeductibilitatea sumei reprezentând cheltuieli de deplasare.

Potrivit balanței de verificare la decembrie 1998 a SC T SA rulajul cumulat al contului 625.01.1.02 „Cheltuieli de deplasare

peste nivelul prevăzut de dispozițiile legale" este în suma de x lei cont care include și conturile corespunzătoare ale sucursalelor, inclusiv contul 625.01.1.02 al sucursalei C.

Profitul impozabil se calculează la nivel central de către SC T SA. Sucursalele țin evidența contabilă până la nivel de bilanță de verificare și transmit structura cheltuielilor nedeductibile la centrală pentru a putea fi luate în considerare de către aceasta la calculul profitului impozabil. În acest sens, aceste sume sunt înregistrate în bilanță de verificare a sucursalei în conturi analitice de cheltuieli nedeductibile. Această sumă globală, a fost considerată nedeductibilă de către contribuabil și raportată ca atare prin Declarația rectificativă privind obligațiile de plată la bugetul de stat pentru decembrie 1998.

Prin procesul verbal din 04.06.1999 suma este prevăzută ca o cheltuială înregistrată ca nedeductibilă de către sucursala și nu stabilită de către organele de inspecție fiscală.

La momentul la care au fost preluate rezultatele proceselor verbale din teritoriu prin decizia de impunere din 2006, echipa de inspecție fiscală trebuia să verifice dacă societatea deja valorificase rezultatele proceselor verbale anterioare, sau dacă sumele stabilite nu erau corecte, astfel nu a fost analizată în mod obiectiv și complet situația de fapt reală.

Prin procesul verbal din 15.10.1999 întocmit la sucursala B s-a constatat nedeductibilitatea sumei reprezentând cheltuieli de deplasare peste limitele maxime. Totuși, raportul de inspecție fiscală din 17.05.2006 prezintă ca și cheltuială nedeductibilă suma. Diferența dintre cele două sume nu este motivată în fapt de către echipa de inspecție fiscală. În acest caz, au fost încălcate prevederile art. 43 alin. (2) lit. e din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Codului de procedură civilă, astfel încât societatea nu este în măsură să își formuleze apărarea.

In ceea ce privește cheltuielile cu modernizările și achizițiile de mijloace fixe:

În ceea ce privește neadmiterea deductibilității acestor cheltuieli, echipa de inspecție fiscală pe de o parte constată neadmiterea deductibilității cheltuielilor cu modernizările efectuate, iar

pe de alta parte nu admite la deducere investiția pe calea amortizării.

Avand in vedere prevederile art. 4 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 din Legea nr. 15/1994 privind imobilizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 7 din Hotararea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, cheltuielile efectuate de societate pentru punerea in functiune a investitiilor realizate sunt cheltuieli necesare realizării activității si in consecința sunt aferente veniturilor.

Prin procesul verbal din 1999 intocmit la sucursala R, s-a constatat nedeductibilitatea sumei, procedandu-se la recalificarea reparatiilor capitale in lucrari de natura investitiilor fara a se efectua analiza naturii tuturor lucrarilor efectuate. In aceasta situatie exista riscul ca o parte din aceste modernizari sa fie simple lucrari de intretinere si reparatie. In conformitate cu prevederile art. 4 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 aceste cheltuieli in suma de 16.644 lei sunt cheltuieli aferente veniturilor si astfel, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, suma privind modernizările a fost aferenta intregului an 1998, desi societatea T SA se infiinteaza ca persoana juridica distincta incepand cu luna iulie 1998 conform Hotărârii Guvernului nr. 365/02.07.1998 si tot de atunci SE R este sediu secundar (sucursala) a societății T SA. Prin urmare, doar sumele stabilite pentru al doilea semestru al anului 1998 ar putea fi atribuibile societății T SA.

Prin procesul verbal din 22.06.1999 intocmit la sucursala A s-a constatat nedeductibilitatea sumei care reprezenta achiziții de mijloace fixe si modernizări efectuate la mijloace fixe inregistrate in conturi de cheltuieli de exploatare, din care o suma reprezintă achiziții de contoare care înlocuiesc contoarele de abur vechi.

Deși, organul de inspectie fiscala au constatat ca aceste obiecte sunt de natura mijloacelor fixe, contoarele sunt dispozitive care erau folosite de către societate pentru desfășurarea activității, astfel incat potrivit art. 6 din Legea nr. 15/1994 acestea nu erau considerate mijloace fixe.

Prin procesul verbal din 30.04.1999 intocmit la sucursala M s-a constatat ca in perioada august - decembrie 1998 a fost inregistrata pe cheltuieli de reparații contravaloarea unor lucrări de

investiții (la obiectivul "gospodărie de ulei cu instalație decantor filtru") efectuate în scopul modernizării mijloacelor fixe, considerată nedeductibilă de către organul de inspecție fiscală.

Prin procesul verbal din 29.07.2005, ce a cuprins perioada 01.04.1999 -31.12.2002 se menționa la punctul. 8 din Cap. I referitor la modul de ducere la îndeplinire a obligațiilor stabilite prin actul de control încheiat pentru perioada anterioară următoarele : cu nota contabilă din 31.12.1999 s-a înregistrat în contul 231 "mijloace corporale în curs", în corespondență cu contul 771 "venituri excepționale din operații de gestiune" suma reprezentând valoarea lucrărilor la obiectivul gospodăria de ulei.

Astfel, societatea a valorificat măsurile stabilite prin Procesul verbal din 30.04.1999. În această situație suma nu mai trebuia încadrată ca și nedeductibilă.

Procesele verbale din 04/06/1999 și din 04.06.1999 întocmite la Sucursala C s-a constatat că și cheltuielile nedeductibile suma reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu modernizările și achizițiile de mijloace fixe

Datorită faptului că aceste constatări nu au fost motivate în fapt, societatea nu este în măsură să își formuleze apărarea necunoscând considerentele avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

Pe de altă parte Sucursala C a contestat Decizia din 20.04.2000 la Curtea de Apel – Secția contencios administrativ, care prin sentința a dispus anularea Deciziei din 20.04.2000.

Chiar dacă o parte din cheltuielile efectuate cu funcționarea mijloacelor fixe, erau de natură să îmbunătățească parametrii inițiali de funcționare ai acestora, ca aceste cheltuieli sporeau gradul de confort și ambient și astfel, se înregistra o creștere a veniturilor societății, echipa de inspecție fiscală trebuia în conformitate cu prevederile Legii nr.15/1994 să calculeze amortizarea cheltuielilor capitalizate în mijloace fixe, pe perioada de viață a acestora și să deducă la calculul de impozit pe profit aferent anului 1998 amortizarea acestora.

Având în vedere prevederile pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la neadmiterea deductibilității cheltuielilor efectuate la mijloace fixe și în consecință, stabilirea caracterului acestor cheltuieli ca fiind în fapt modernizări ale mijloacelor fixe, trebuia să se facă în funcție de data punerii în funcțiune a acestora, atunci când mijlocul

respectiv se individualiza. Deoarece modernizările s-au efectuat pe o perioada mai lunga de timp, capitalizarea acestora trebuia făcuta la momentul punerii în funcțiune parțiale sau totale a modernizărilor. Nu exista nicăieri în actele administrative fiscale contestate referiri la faptul ca au fost analizate procesele verbale de punere în funcțiune, iar capitalizarea modernizărilor efectuate prin majorarea valorii de intrare a mijloacelor fixe s-a realizat la data terminării investițiilor sau la data punerii acestora în funcțiune, data consemnata prin încheierea procesului-verbal de punere în funcțiune.

In ceea ce privește cheltuielile cu consumurile de păcura:

In ceea ce privește neadmiterea deductibilității cheltuielilor cu consumurile de păcura, pe considerentul ca acestea au fost mai mari decât consumul tehnologic al societății, stabilit prin prevederi legale specifice fiecărei industrii, echipa de inspecție fiscală trebuia să efectueze, mai întâi, o analiză a încadrării în normele de consum a consumului de păcura al societății. Această analiză nu este anexată la Nota de constatare din 31.05.99 realizată la sucursala T.

Nu există în conținutul actelor administrative fiscale contestate referiri la faptul ca au fost analizate informațiile tehnice referitoare la calcularea consumului tehnologic al societății, astfel încât nu putem să ne formulăm apărarea, deoarece nu se cunosc motivele de fapt care au fost luate în considerare de către echipa de inspecție fiscală.

In ceea ce privește cheltuielile cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate:

Prin nota de constatare din 11.06.1999 întocmită la sucursala P s-a dispus neadmiterea deductibilității cheltuielilor cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate. S-a constatat ca au fost înregistrate pe cheltuieli cu amortizarea cheltuieli nedeductibile reprezentând amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe a căror durată de utilizare rămasă a expirat în anul 1998.

Conform principiului rolului activ, organul de inspecție fiscală trebuia să-și întemeieze constatările pe toate împrejurările relevante în cauză și să stabilească în mod obiectiv și complet starea de fapt. Contrar celor de mai sus, echipa de inspecție fiscală a preluat în Raportul de inspecție fiscală din 17.05.2006 doar o sumă fără să facă și constatarea că modul eronat în care a fost înregistrată

in contabilitate operațiunea a fost regularizat.

Prin procesul verbal din 18.06.1999 intocmit la sucursala B s-a constatat nedeductibilitatea sumei reprezentand valoarea neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate. Aceasta suma este aferenta intregului an 1998, fiind infiintata abia prin Hotararea Guvernului nr. 365/02.07.1998.

Prin Procesul verbal 18.05.1999 incheiat la sucursala D s-a constatat nedeductibilitatea sumei reprezentând valoarea rămasa neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate aferente anului 1997. Asa s-a mentionat mai sus anterior, societate T s-a înființat in iulie 1998. In aceasta situație, cheltuielile aferente anului 1997 nu erau cheltuieli ale societății.

Prin Procesul verbal din 15.10.1999 incheiat la Sucursala B s-a constatat nedeductibilitatea sumei reprezentând valoare rămasa neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate aferente intregului an 1998. Asa cum am arătat anterior, societate T s-a înființat in iulie 1998. In aceasta situație, cheltuielile trebuiau alocate in funcție de data la care societatea T a început sa existe. Astfel s-au pus in sarcina Societății in mod netemeinic si nelegal obligații fiscale care nu ii erau atribuibile.

In ceea ce priveste cheltuielile de exploatare aferente materiilor prime si materialelor:

Prin procesul verbal din 1999 incheiat la sucursala A, s-a constatat neadmiterea deductibilității cheltuielilor de exploatare aferente materiilor prime si materialelor, considerate de către echipa de inspecție fiscala ca fiind neconsumate si ca astfel, nu trebuia descărcata gestiunea cu aceste materiale.

Echipa de inspecție fiscala trebuia sa analizeze impactul fiscal al masurilor pe care le-a instituit asupra societății in dinamica, in sensul ca in anul consumării efective, societatea sa isi poată înregistra ca si cheltuiala de exploatare consumul materialelor respective. In conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.974/1994 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul și formularistica corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit, cheltuielile cu materialele sunt cheltuieli de exploatare care sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste cheltuielile cu perisabilitatile:

Prin procesul verbal din 09.07.1999 întocmit la sucursala B s-a constatat nedeductibilitatea sumei reprezentând perisabilitati. Prin acest proces verbal s-a constatat ca suma aceasta este aferenta intregului an 1998. Nici in aceasta situatie nu a avut loc alocarea acestei sume in functie de perioada in care sucursala a fost subunitate a societății T. Prin urmare, partea aferenta primului semestru din 1998 nu poate fi atribuibila societății T SA întrucât aceasta nu exista in aceasta perioada.

Raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 preia suma din procesul verbal din 22.06.1999 ca si perisabilitate nedeductibila, deși din acest proces verbal rezulta ca in perioada iulie-decembrie 1998 s-au aplicat scazaminte. Nu rezulta de unde provine aceasta diferenta între cele doua acte de control, deoarece, nu exista nici o explicatie in acest sens.

Pe de alta parte, având in vedere faptul ca prin procesul verbal din 22.06.1999 s-a constatat, corelativ cu scazamintele, inregistrarea unui plus, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa efectueze compensarea între lipsurile si plusurile stabilite la inventariere, in conformitate cu pct. 46 din Ordinul 2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului.

Prin procesul verbal din 15.10.1999 întocmit la sucursala B s-a constatat ca nedeductibila suma reprezentând perisabilități aplicat anticipat la materia prima carbune.

Acest proces verbal precizează ca suma aceasta este aferenta intregului an 1998. Prin urmare, partea aferenta primului semestru din 1998 nu poate fi atribuibila societății T SA intrucat aceasta nu exista in aceasta perioada. La momentul efectuării inspectiei fiscale (anul 2005) prin care s-au preluat sumele constatate prin procesul verbal din 15.10.1999, organul de inspectie fiscala era in masura sa constate efectuarea inventarierii si recunoasterea pe cheltuieli a pierderilor tehnologice la cărbune, denumite perisabilități de către echipa de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste cheltuielile cu reparatiile capitale:

Raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 a preluat constatările efectuate prin procesul verbal din 2000 reprezentând cheltuieli cu reparatii capitale incluse pe cheltuieli la data de 31.12.1998 la sucursala B. Aceste cheltuieli au fost considerat nedeductibile datorita faptului ca serviciile de reparatii au fost

prestate in trimestrul III al anului 1999.

Daca aceste servicii sunt cheltuieli ale anului 1999, trebuiau recunoscute fiscal, ca si cheltuieli deductibile in anul 1999. Cheltuielile de reparatii sunt cheltuieli de exploatare care sunt recunoscute ca fiind aferente veniturilor conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr.974/1994 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul și formularistica corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit.

Conform principiului independentei exercițiului financiar, statuat de către Regulamentul nr. 704/ 1993 de aplicarea al Legii contabilității nr. 82/1991, pct 23, lit.d, veniturile si cheltuielile aferente activității trebuie delimitate in timp pe măsura angajării acestora, moment in care ele se trec la rezultatul exercițiului la care se refera.

Contrar prevederilor menționate mai sus, echipa de inspecție fiscala a controlat si nu a recunoscut fiscal cheltuieli cu reparațiile efectuate de societate angajate in anul 1999.

In ceea ce priveste majorarea veniturilor societatii:

SC T SA a fost infiintata in iulie 1998 prin Hotărârea Guvernului nr. 365/02.07.1998. Din analiza Procesului verbal din 09.07.1999 rezulta ca suma a fost aferenta intregului an 1998 fara a se face alocarea acestei sume in funcție de perioada in care T era entitate de sine stătătoare. Prin urmare, partea aferenta primului semestru din 1998 nu putea fi atribuibila societății T SA intrucat aceasta nu exista in aceasta perioada.

Prin procesul verbal din 09.07.1999 intocmit la sucursala B s-a constatat ca societatea trebuia sa înregistreze venituri facturate anticipat. La următorul control fiscal efectuat la aceeași sucursala si finalizat prin Raportul de inspecție fiscala din 23.11.2004 se anexează factura fiscala de stornare a veniturilor facturate anticipat. In anul 1999 nu se face nici o referire la reducerea veniturilor societății cu suma înscrisa in factura. In aceasta situație, societății i s-a refuzat dreptul de a-si anula o operațiune prin stornare.

Prin procesul verbal din 1999 intocmit la sucursala B, s-a constatat neinregistrarea in contul de venituri excepționale a sumei aferenta perioadei 1996 -1998 si reprezentând penalități contractuale facturate către R pentru plata cu întârziere a facturilor pentru energia termica livrata. Prin acest proces verbal s-a constatat ca la data controlului nu fusese incasata nicio suma din penalitățile facturate

menționate anterior.

Prin urmare, așa cum rezulta din pct. 100 lit. c din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993 și Instrucțiunile de aplicare ale art. 4 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, legiuitorul a înțeles să excludă din categoria veniturilor excepționale penalitățile neincasate fără să facă distincție după cum au fost sau nu facturate, ținând cont și de incertitudinea încasării acestora. Faptul că penalitățile au fost facturate nu poate schimba tratamentul lor fiscal.

Or, tocmai faptul că era foarte improbabilă încasarea acestor penalități (având în vedere că erau datorate de R care se confrunța cu probleme de lichiditate severe), a determinat sucursala B, care se confrunța la rândul ei cu probleme de lichiditate, să factureze aceste penalități în speranța că poate avea vreo șansă să le recupereze.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Societatea susține nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală din punct de vedere al termenului de prescripție, arătând următoarele:

Pentru anii fiscali 1997, 1998 și primul semestru al anului fiscal 1999, s-a încheiat procesul verbal din 15.10.1999 de către Direcția Generală a Controlului din cadrul Ministerului Finanțelor, prin care s-a verificat modul de constituire și virare a taxei pe valoarea adăugată de către Sucursala B. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea, de către societate, a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, prin nesolicitarea de la furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii a unei copii după certificatul de înregistrare ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, stabilind taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere. Această sumă ar fi trebuit preluată, în vederea impunerii, conform precizărilor organului de control fiscal, într-un proces verbal prin care se centralizează rezultatele controalelor efectuate la subunitățile din țară și din București.

Având în vedere faptul că procesul verbal centralizator a fost întocmit în 2006 și procesul verbal inițial reprezintă titlu de creanță, conform prevederilor art. 11 alin. (7) din Hotărârea

Guvernului nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, coroborate cu prevederile art. 4, lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale nu mai aveau dreptul de a stabili obligații suplimentare de plată, prin preluarea obligațiilor din procesul verbal din 15.10.1999, în raportul de inspecție fiscală din 17.05.2006.

Totodată, data stabilirii ca debit suplimentar de plată a acestei sume o reprezintă data la care sumele au fost prevăzute în actul de control inițial, potrivit prevederilor art. 11, alin. (9) din Hotărârea Guvernului nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, respectiv data procesului verbal din 15.10.1999, iar termenul de prescripție al sumei începe de la data comunicării procesului verbal de control prin care a fost stabilită, respectiv 15.10.1999, timp de 5 ani, până la data de 15.10.2004.

Drept urmare, la data începerii inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere din 20.12.2006, respectiv 15.04.2005, pentru suma stabilită prin procesul verbal anterior menționat intervenise prescripția extinctivă, iar organul de inspecție fiscală nu mai avea drept de impunere asupra acesteia.

Pentru anii fiscali 1997, 1998 și primul semestru al anului fiscal 1999, s-a încheiat procesul verbal din 16.12.1999 de către Curtea de Conturi a României, Direcția de Control Financiar, pentru Sucursala B, prin care s-a stabilit ca debit suplimentar de plată, taxa pe valoarea adăugată, ce nu a fost colectată potrivit prevederilor art. 2.2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și pct. 1.5 și 1.6 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 și Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

Pentru suma constituită ca debit de plată, s-au calculat și majorări de întârziere, sume calculate și impuse societății prin procesul verbal menționat anterior.

Având în vedere data stabilirii debitului suplimentar de plată și a majorărilor de întârziere, respectiv data procesului verbal din 16.12.1999, termenul de prescripție al sumei începe de la data comunicării procesului verbal de control prin care a fost stabilită, respectiv 16.12.1999, timp de 5 ani, până la data de 16.12.2004. În susținerea celor de mai sus societatea invocă dispozițiile art. 4, lit. a,

din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996, completate cu cele ale art. 11, alin. (7), din Hotararea Guvernului nr. 1168/2003.

Drept urmare, la data de 15.04.2005, data inceperii inspectiei fiscale finalizate prin Decizia de Impunere nr. 238/20.12.2006, pentru suma stabilita prin procesul verbal mentionat anterior, intervenise prescriptia extinctiva, dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii de plata in sarcina societatii fiind nul de drept.

Pentru anii fiscali 1997 si 1998 s-a incheiat de catre Directia Controlului Financiar Fiscal, procesul verbal din 13.07.1999 prin care s-a verificat modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adaugata de catre Sucursala.

Avand in vedere data stabilirii debitului suplimentar de plata si a majorarilor de intarziere, respectiv data procesului verbal din 13.07.1999, termenul de prescriptie de 5 ani al stabilirii obligatiei de plata incepe sa curga de la data comunicarii procesului verbal de control prin care a fost stabilita, respectiv 13.07.1999, timp de 5 ani, pana la data de 13.07.2004.

Drept urmare, la data inceperii inspectiei fiscale finalizate prin Decizia de impunere din 20.12.2006, respectiv 15.04.2005, pentru suma stabilita prin procesul verbal anterior mentionat intervenise prescriptia extinctiva, iar organul de inspectie fiscala nu mai avea drept de impunere asupra acesteia.

Pentru anii fiscali 1997 si 1998 s-a incheiat procesul verbal din 09.07.1999 de catre Directia Controlului Financiar Fiscal, prin care organele de control au verificat modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adaugata de catre Sucursala.

In total, s-a stabilit la nivelul sucursalei, debit suplimentar de plata, pentru taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente. Sumele stabilite ar fi trebuit preluate intr-un proces verbal prin care se centralizeaza rezultatele controalelor efectuate la subunitatile din tara si din Bucuresti. Avand in vedere faptul ca procesul verbal centralizator a fost intocmit in 2006 (raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006) si procesul verbal initial reprezinta titlu de creanta, conform reglementarilor in vigoare la acea data, data stabilirii debitului suplimentar de plata o reprezinta data la care sumele au fost prevazute in actul de control initial, respectiv data procesului-verbal din 09.07.1999, iar termenul de prescriptie de 5 ani al dreptului organului de control de a stabili obligatia de plata curge de la data comunicarii procesului verbal de control, respectiv

09.07.1999, pana la data de 09.07.2004.

Drept urmare, la data inceperii inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere din 20.12.2006, respectiv 15.04.2005, pentru suma stabilita prin procesul verbal anterior menționat, intervenise prescripția extinctiva, iar organul de inspecție fiscala nu mai avea drept de impunere asupra acesteia.

Pentru anii fiscali 1997 si 1998 s-a încheiat procesul verbal din 26.10.1999 de catre Direcția Controlului Financiar Fiscal, prin care organele de control au verificat modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adăugata de către Sucursala.

Prin procesul verbal menționat, organele de inspecție fiscala au stabilit un debit suplimentar de plata.

Prin Decizia de impunere din 20.12.2006, se calculează majorări de întârziere, pentru diferente si virarea cu intarziere a taxei pe valoarea adăugata pentru perioada 1997 -1998.

Având in vedere data stabilirii debitului suplimentar de plata, respectiv data procesului verbal din 26.10.1999, termenul de prescripție al dreptului organului de control de a stabili obligația de plata de la data comunicării procesului verbal de control prin care a fost stabilita, respectiv 26.10.1999, timp de 5 ani, pana la data de 26.09.2004. De asemenea, organele de inspecție fiscala nu mai aveau dreptul de a calcula majorări de intarziere aferente sumelor din anii fiscali 1997 - 1998, având in vedere faptul ca, pentru aceste sume, prescripția extinctiva a intervenit după trecerea unui termen de 5 ani de la care acestea erau datorate, respectiv maxim 1 ianuarie 2002 si 1 ianuarie 2003.

Drept urmare, la data inceperii inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală din 20.12.2006, respectiv 15.04.2005, pentru suma stabilita prin procesul verbal anterior menționat intervenise prescripția extinctiva, iar organul de inspecție fiscala nu mai avea drept de impunere asupra acesteia.

Pentru anii fiscali 1997 si 1998 s-a incheiat procesul verbal din 30.06.1999 de catre Direcția Controlului Financiar Fiscal, prin care organele de inspecție fiscala au verificat modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adăugata de către Sucursala.

Prin procesul verbal anterior menționat, organele de inspecție fiscala au constatat nerespectarea prevederilor art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugata, republicata, prin necolectarea sumei, precum si nerespectarea

prevederilor art. 18, pct. 10.5 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, prin deducerea suplimentara a sumei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au calculat si majorări de intarziere aferente sumelor stabilite suplimentar de plata, calculate pana la data de 30.06.1999.

Având in vedere data stabilirii debitului suplimentar de plata si a majorărilor de intarziere, respectiv data procesului verbal din 30.06.1999, termenul de prescripție al dreptului organului de control de a stabili obligația de plata incepe sa curgă de la data comunicării procesului verbal prin care a fost stabilita, respectiv 30.06.1999, timp de 5 ani, pana la data de 30.06.2004.

Drept urmare, la data începerii inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală din 20.12.2006, respectiv 15.04.2005, pentru suma stabilita prin procesul verbal anterior menționat intervenise prescripția extinctiva, iar organul de inspecție fiscala nu mai avea drept de impunere asupra acesteia.

Pentru anii fiscali 1997 si 1998 s-a încheiat procesul verbal din 21.10.1999 de catre Direcția Controlului Financiar Fiscal, prin care organele de inspectie fiscala au verificat modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adăugata de către Sucursala T.

Organele fiscale ce au efectuat inspectia fiscala la nivelul anului 1998 si au incheiat procesul verbal din 21.10.1999, nu au stabilit vreo neconcordanta intre obligația legala si sumele calculate de societate in privința taxei pe valoarea adăugata.

Având in vedere ca verificarea s-a realizat la nivelul anilor fiscali 1997-1998, dreptul organului fiscal de a controla si a impune sume era prescrist pentru acea perioada. In concluzie, prin Decizia de impunere din 20.12.2006 nu se puteau impune sumele aferente anilor 1997 - 1998, având in vedere faptul ca termenul de prescriere a acestor sume a intervenit la un termen de 5 ani de la care acestea erau datorate, respectiv maxim 1 ianuarie 2002 si 1 ianuarie 2003.

Pentru anii fiscali 1997 si 1998 s-a incheiat procesul verbal din 20.10.1999 de catre Directia controlului fiscal, prin care organele de inspectie fiscala au verificat modul de constituire si de virare a taxei pe valoarea adaugata de catre sucursala G.

Prin acest proces verbal organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar de plata si au impus societății facturarea către societatea distribuitoare a taxei pe valoarea adăugata

determinata suplimentar de organul de inspectie fiscala.

Având in vedere data stabilirii debitului suplimentar de plata, respectiv data procesului verbal din 20.10.1999, termenul de prescripție al sumei începe de la data comunicării procesului verbal de control prin care a fost stabilita, respectiv 20.10.1999, timp de 5 ani, pana la data de 20.10.2004.

Drept urmare, la data inceperii inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere din 20.12.2006, respectiv 15.04.2005, pentru suma stabilita prin procesul verbal anterior menționat intervenise prescripția extinctiva, iar organul de inspecție fiscala nu mai avea drept de impunere asupra acesteia.

Prin decizia de impunere din 20.12.2006 s-a impus in sarcina societatii suma stabilita ca debit suplimentar prin procesul verbal din 21.01.2000, incheiat de Curtea de Conturi.

S-a reluat spre impunere si suma stabilita ca majorări de intarziere, prin același proces verbal al Curții de Conturi, insa se procedează la actualizare pana la data de 30.11.2005.

Având in vedere faptul ca data înregistrării procesului verbal al Curții de Conturi a fost 21.01.2000 si faptul ca, potrivit legislației privind executarea silita, in vigoare la acea data, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, termenul de prescripție a sumelor stabilite suplimentar de către organele de inspectie fiscala era de 5 ani de la data comunicării către contribuabil, in speța data de 21.01.2000.

Drept urmare, pentru sumele stabilite suplimentar de către organele de inspectie fiscala ale Curții de Conturi prin procesul verbal din 21.01.2000, prescripția extinctiva intervenea la un termen de 5 ani de la data comunicării, adică la data de 21.01.2005.

Nelegalitatea constatării organelor de inspecție fiscala din punct de vedere al nerespectarii prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind Controlul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si a art. 103 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, rezulta din urmatoarele:

Ambele acte normative mai sus mentionate, reglementează procedura de efectuare a controlului fiscal, subliniind nelegalitatea efectuării unui dublu control in sensul ca o obligație

fiscala datorata bugetului general consolidat, dintr-o perioada determinata, poate fi supusa unei singure verificări.

Prin raportul de inspecție fiscala din 17.05.2006 si a Decizia de impunere din 20.12.2006, sunt invocate o serie de acte de control care se refera la verificări efectuate asupra aceluiași impozit si aceleiași perioade fiscale. Drept urmare, se incalca prevederile legale in privința controlului fiscal, prevăzute in art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind Controlul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si art. 103 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare. Astfel:

La Sucursala B, pentru taxa pe valoarea adăugata, evidențiată de sucursala, pentru perioada 01.01.1999 - 30.06.1999, au fost intocmite doua acte de control: procesul verbal din 16.12.1999 intocmit de Conturi - Direcția de Control Financiar, prin care s-a verificat modul de indeplinire a obligatiilor fata de bugetul de stat pe perioada 01.01.1997 - 30.06.1999 si procesul verbal din 26.03.2001, intocmit de Directia Controlului Financiar Fiscal, prin care s-a verificat modul de evidențiere a impozitelor datorate bugetului de stat pe perioada 1.01.1999 - 31.12.2000.

La sucursala B, modalitatea de constituire si verificare a obligațiilor fata de bugetul de stat pe perioada 01.01.1999 - 30.06.1999, s-a supus verificării de către doua organe de inspecție fiscala, acestea intocmind doua procese verbale de control separate pentru aceeași perioada verificata.

Nelegalitatea constatării organelor de inspecție fiscala din punct de vedere al respectării prevederilor legale in domeniile evidențierii, calculului si platii taxei pe valoarea adăugata:

a) Sucursala P

La sucursala P au fost încheiate următoarele procese verbale: procesul verbal din 26.10.1999, prin care s-a verificat perioada 1997 -1998; procesul verbal din 31.05.2001, intocmit de organele de control ale Curții de Conturi - Directia de control financiar, prin care s-a verificat perioada 01.01.1999 – 31.03.2003; nota de constatare din 31.05.2001, intocmita de organele de control ale Direcției Controlului Financiar, prin care s-a verificat perioada 01.01.1999 - 31.03.2001.

Prin Nota de constatare din 31.05.2001, s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata, debit stabilit in legătura cu decizia de imputatie din 19.05.1999 si calculat la valoarea stabilita prin decizia

de imputatie menționata.

Având in vedere principiul aplicării legii in timp si a neretroactivitatii legii, la data la care Decizia de imputatie mai sus mentionata a fost emisa, respectiv 19.05.1999, nu erau aplicabile dispozițiile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, respectiv a Normelor de aplicare a acesteia, invocate de organele de inspectie fiscala, ci dispozițiile Ordonantei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugata, republicata, cu modificările si completările ulterioare, respectiv a dispozițiilor Hotararii Guvernului nr. 512/1998.

Drept urmare, in invocarea temeiului de drept organele de inspectie fiscala au comis o eroare, prin referirea la o prevedere legala neaplicabila pentru constatarea in cauza. Pentru acest fapt, impunerea sumei suplimentare stabilita urmare verificării nu poate fi considerata ca legala, având in vedere lipsa temeiului de drept in susținerea impunerii, cauza care determina nulitatea de drept a respectivei impuneri, conform prevederilor art. 11, alin. (4), Cap. III, lit.a si lit. c din Hotararea Guvernului nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

Pe de alta parte, nota de constatare din 31.05.2001 reprezintă, conform prevederilor legale in vigoare la data emiterii titlului de creanța, respectiv Ordonanta Guvernului nr. 11/1996, privind executarea silita, cu modificările si completările ulterioare,.

Netinand cont de acest fapt, organele de inspectie fiscala ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspectie Fiscala, au emis un nou titlu de creanța pentru aceasta suma, respectiv Decizia de impunere din 20.12.2006, fapt ce contravine prevederilor art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare.

In același timp, din punct de vedere procedural, apare si o incalcare a principiului "non bis in idem", privind nelegalitatea unei duble impuneri.

Totodata, prin Decizia de impunere din 20.12.2006 se constata ca suma a fost impusa prin procesul verbal din 31.05.2001, inasa singurul proces verbal din 31.05.2001 este cel intocmit de organele de control ale Curtii de Conturi – Directia de control financiar, care nu prevede suma stabilita suplimentar.

b) Sucursala A

Organele de control fiscal interpretează în mod eronat prevederile art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 7.6, lit. b și pct. 11.8 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, precum și ale art. 38, pct. 4, lit. b din Legea contabilității nr. 82/1991, extrapolând aplicarea legii fiscale în timp și considerând ca taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate nu ar fi fost deloc colectată.

În fapt, societatea a respectat întocmai prevederile legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată aplicabile la acea dată, precum și pe cele referitoare la înregistrarea documentelor în contabilitate, respectiv art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, pct. 7.6, lit. b și pct. 11.8 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și art. 38, pct. 4, lit. b din Legea contabilității nr. 82/1991.

Conform prevederilor legale enumerate, exigibilitatea taxei intervenea în luna în care s-a încasat contravaloarea avansurilor.

Societatea nu a încălcat prevederile legale enumerate mai sus, deoarece la sfârșitul fiecărei luni în care a încasat avansul, a emis o factură fiscală centralizatoare pentru toate sumele încasate în luna. Astfel societatea a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în perioada fiscală în care a luat naștere exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, taxa ce a fost virată la bugetul de stat, conform reglementărilor în vigoare, înainte de termenul de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată, respectiv data de 25 a lunii următoare încasării avansurilor.

Drept urmare, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta a fost calculată și evidențiată corect, în luna în care sumele reprezentând avansuri au fost încasate, a fost evidențiată și în decontul de TVA aferent fiecărei luni în parte și a fost achitată către bugetul de stat, până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a încasat.

c) Sucursala P

Prin Raportul de inspecție fiscală din 23.11.2004 întocmit la această sucursală, organele de inspecție fiscală dispun stornarea facturilor pentru contravaloarea energiei termice refuzată la plata de diverși clienți, acționați în judecată de către societate, înainte de

prescrierea sumelor (sume evidențiate în anexa 7 la respectivul Raport). Aceasta măsură a fost dispusă prin sentințele judecătorești ramase definitive.

TVA pentru care se dispune măsura prevăzută anterior este conform calculației efectuate de organele de inspecție fiscală. Societatea a dus la îndeplinire măsura stabilită prin actul de control, efectuând stornarea facturilor menționate.

Prin Decizia de impunere din 20.12.2006, suma individualizată doar în anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală din 23.11.2004, se preia în mod eronat ca obligație de plată în contul societății, cu toate că măsurile prevăzute de către organul de inspecție fiscală, în privința acestui debit, au fost duse la îndeplinire.

De asemenea în Decizia de impunere din 20.12.2006 se individualizează și suma calculată ca majorări aferente perioadei 1997 - 1998 și pentru care societatea beneficiază de scutire de la plată, în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 152/2001 privind unele măsuri pentru redresarea economico-financiară a Societății Comerciale E.

În consecință, obligațiile suplimentare de plată înscrise în ultimul raport de inspecție au fost stabilite în mod abuziv.

d) Sucursala T

Prin procesul verbal din 21.10.1999 încheiat la această sucursală organele de inspecție fiscală au stabilit un debit suplimentar de plată de TVA și majorări de întârziere, fără să invoce dispozițiile legale încălcate de societate și fără să se motiveze dispoziția luată.

Astfel, au fost încălcate dispozițiile legale în privința controlului fiscal și anume prevederile art. 11, alin. (4), Cap. III, lit. a și lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

Având în vedere faptul că organele de control nu invocă, în cuprinsul actului fiscal întocmit la sucursala T vreo dispoziție legală în baza căreia calculează și impută sumele respective, procesul verbal își pierde valabilitatea prin neîndeplinirea condițiilor de formă stabilite de legislația în vigoare și, totodată, impunerea sumelor respective în sarcina societății nu poate fi considerată validă, având în vedere că măsura nu este argumentată în drept, conform

dispozițiilor legale invocate anterior.

e) Sucursala G

Prin procesul verbal din 20.10.1999 încheiat la aceasta sucursala au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală debite suplimentare fără invocarea prevederilor legale încălcate, menționând numai Ordonanța Guvernului nr.3/1992, fără indicarea articolelor și fără să se motiveze măsura dispusă.

În cadrul actului de control se încălca flagrant dispozițiile legale în privința controlului fiscal și anume prevederile art 11. alin. (4), Cap. III, lit.a și lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

Având în vedere faptul că organele de control nu motivează măsura dispusă printr-o dispoziție legală clară, ci doar prevederile Ordonanței Guvernului nr.3/1992, ad literam, în baza căreia calculează și impută sumele respective, procesul verbal de control își pierde valabilitatea prin neîndeplinirea condițiilor de formă stabilite de legislația în vigoare și, totodată, impunerea sumelor respective în sarcina societății nu poate fi considerată validă, având în vedere că măsura nu este argumentată în drept, conform dispozițiilor legale invocate anterior.

f) Sucursala Z

Prin procesul verbal din 30.06.1999 încheiat la aceasta sucursala organele de inspecție fiscală nu consideră Ordinul MEE nr. 727/1990 ca fiind o normă legală în domeniul perisabilităților, chiar dacă a fost emis conform procedurii legale de emitere a actelor normative, se referă strict la situația ce a permis deducerea TVA respectivă și este emis de un organ central al autorității de stat. Organele de inspecție fiscală desconsideră acest Ordin din punct de vedere fiscal, cu toate că, în situația descrisă anterior nu există nici un alt act normativ în domeniu.

Drept urmare, conform prevederilor procedurii fiscale și a dreptului comun, dacă o situație este guvernată de două acte normative, unul cu prevederi generale și altul cu prevederi speciale, prevalează aplicarea legii speciale pentru situația respectivă.

g) Sucursala B

Prin procesul verbal din 1999 încheiat la aceasta

sucursala organele de inspectie fiscala au invocat nerespectarea prevederilor art. 2.2. din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugata, republicata, cu modificările si completările ulterioare si pct. 1.5 si 1.6 din Normele de aplicare ale Ordonantei Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 512/1998, cu modificările si completările ulterioare.

Prin aceste prevederi legale, legiuitorul stipulează, in mod clar, faptul ca se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugata bunurile din producția proprie, preluate de către agentul economic pentru utilizarea în scop personal, respectiv in afara operațiunilor sale impozabile. Aceasta prevedere nu se aplica in cazul in care bunurile respective sunt utilizate de către agentul economic pentru operațiunile sale impozabile si/sau consum propriu, punct de vedere susținut si de adresa din 19.08.1999 a Direcției Generale Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Aceleasi argumente sunt invocate de societate si in cazul actelor de control intocmite la Sucursala B si Sucursala P, respectiv procesele verbale din /09.07.1999 si din 26.10.1999.

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de prsoane juridice nerezidente:

In ceea ce privește condițiile de forma prevăzute de către Ordonanta Guvernului nr. 83/1999 si a ordinului ministrului finantelor publice nr. 635/2002 pentru certificatele de rezidenta fiscala:

Având in vedere prevederile Deciziei din 2005 privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la convențiile de evitare a dublei impuneri, au fost îndeplinite de către T toate condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri dintre România si D.

Mai mult, singura condiție pe care o impune convenția pentru aplicarea sa este existenta calitatii de rezident al unuia dintre statele contractante, a persoanei care beneficiază de veniturile plătite din celalalt stat contractant. Convenția nu impune nici o restricție privind dovada calității de rezident, cum ar fi prezentarea unui anumit document sau intr-un anumit termen.

Scopul convenției, după cum indica si denumirea acesteia, a fost de a evita dubla impunere a persoanelor rezidente fiscal intr-unul dintre statele contractante. Aceste prevederi conțin norme de favoare pentru contribuabilul rezident al celuiilalt stat si nu pot fi interpretate si aplicate împotriva acestuia.

Potrivit art.12, alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998, pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului, F, urma sa prezinte organelor fiscale un certificat de rezidenta fiscala eliberat de organul fiscal din tara rezidenta, prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv.

Conform dispozitiilor art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 singura cerința impusa de către ordonanța in vederea aplicării convenției de evitare a dublei impuneri era prezentarea de către beneficiarul venitului a unui certificat din care sa rezulte rezidenta fiscala a acestuia. Singura competenta delegata legislatiei secundare era aprobarea formularisticii corespunzătoare aplicării ordonanței si a convențiilor de evitare a dublei impuneri in ceea ce privește beneficiarii de venituri rezidenți in România, (spre deosebire de Ordonanța Guvernului nr. 83/1998, art. 118 alin. 3 din Codul fiscal a delegat si posibilitatea de stabilire a termenului de depunere a certificatelor), fiind absurd ca formularistica sa se refere si la documentele eliberate de autoritățile străine.

Convenția de evitare a dublei impuneri nu prevede condiția prezentării certificatului de rezidenta fiscala pentru a beneficia de regimul de înlăturare a dublei impuneri.

Chiar in măsura in care s-ar admite ca Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 este sub acest aspect opozabila subiectului de drept străin, singura condiție impusa de către aceasta ordonanța era prezentarea de către beneficiarul venitului a certificatului de rezidenta fiscala. Mai mult, având in vedere ca legea romana nu poate impune autorităților străine cerințe de ordin formal privind certificatele de rezidenta fiscala, este evident ca Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 atribuia sintagmei „certificat de rezidenta fiscala” sensul de orice document apt sa ateste rezidenta fiscala, indiferent de titulatura sa si fara restricții in ceea ce privește modalitatea de atestare a rezidentei fiscale.

Pe de alta parte, atât timp cat ordonanța nu a prevăzut un termen de prezentare a acestui certificat, este evident ca el poate fi prezentat oricând (imediat după încasarea venitului, cu prilejul unei inspecții fiscale, in cadrul soluționării unei contestații). Orice alta concluzie ar incalca atât litera si spiritul convenției, cat si litera si spiritul ordonanței de guvern. Atât timp cat beneficiarul venitului este rezident al celuilalt stat contractant si dovedește acest lucru, este obligatorie aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri.

Prin urmare, instituirea unor restricții suplimentare prin

legislația secundară încalca nu numai dispozițiile convenției de evitare a dublei impuneri, dar și pe acelea ale Ordonanței Guvernului nr. 83/1998.

Astfel, Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 permite ca, prin legislația secundară (ordine ale ministrului finanțelor publice), să se aprobe numai formularistica necesară aplicării reglementărilor cu putere de lege, nicidecum să le modifice ori să adauge la ele. În acest context, potrivit art. 26 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 555/2001 pentru aprobarea Regulamentului privind procedurile pentru supunerea proiectelor de acte normative spre adoptare Guvernului (în vigoare la momentul adoptării Ordinului nr. 635/2002), ordinele, instrucțiunile și alte asemenea acte se emit atunci când se prevede aceasta printr-o dispoziție legală, cu încadrarea în termenul stabilit și cu indicarea expresă a temeiului legal.

În primul rând sub imperiul Ordonanței Guvernului nr. 83/1998 nu au fost aprobate niciun fel de cerințe referitoare la certificatele care atestă rezidența fiscală a străinilor (asemenea cerințe au fost aprobate abia după intrarea în vigoare a Codului Fiscal), ceea ce întărește concluzia că rezidența fiscală putea fi probată prin orice document apt să o ateste.

În al doilea rând, având în vedere competența limitată conferită prin ordonanța ministrului finanțelor publice, este în afara oricărei îndoieli faptul că stabilirea unor termene de prezentare a certificatelor de rezidență fiscală a reprezentat o depășire a acestei competențe.

Dispozițiile art. 31 alin. (4) din Legea nr. 590/2003 privind tratatele, au fost încălcate de organele de inspecție fiscală, care au invocat dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 83/1998 și ale Ordinului nr. 635/2002 pentru a înlătura de la aplicare dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri. Atât timp cât această convenție nu prevede decât condiția calității de rezident pentru aplicarea sa, fără a condiționa dovada calității de rezident de prezentarea unui anumit document, legislația internă încalca în mod evident atât prevederile convenției, cât și pe cele ale Legii nr. 590/2003.

Actele administrative fiscale contestate încalca în mod flagrant principiile generale de drept referitoare la interpretarea normelor juridice, ignorând în totalitate relația norma generală - norma specială.

Prevederile pct. 15 alin. (13) al Titlului V din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, text introdus prin

Hotărârea Guvernului nr. 1840/2004, subliniază, pe de o parte, faptul ca problema dovedirii calității de rezident al unui stat este una exclusiv de ordin probator, iar, pe de alta parte, faptul ca autoritățile romane trebuie sa aibă o atitudine activa in sensul stabilirii realității situației de fapt fiscale, conform art. 7 din Codul de procedura fiscala, dar si potrivit principiului buneii - credinte (art. 12 din Codul de procedura fiscala).

In primul rând, organele de inspectie fiscala au încălcat in mod grav prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri prin aceea ca au instituit in mod generic masuri de natura sa duca la neaplicarea convenției. Astfel, prin reglementarea unor obligații in sarcina unor persoane nerezidente privind depunerea intr-un anumit termen a unor certificate de rezidenta fiscala la organele fiscale, s-a ingradit practic posibilitatea acestor persoane de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri. Or, aceasta atitudine constituie o încălcare a obligațiilor asumate prin aceasta Convenție.

In al doilea rând, autoritățile romane - prin organele de inspectie fiscala - au încălcat si in mod concret dreptul F de a beneficia de dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri. Astfel, T a prezentat acestor organe dovezi privind rezidenta fiscala a F. Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste dovezi sunt insuficiente, in sa si-au incalcat obligația de a avea un rol activ, respectiv nu au luat nicio măsura necesara in vederea stabilirii daca aceasta societate cade sub incidența respectivei convenții (de pilda, solicitarea unor documente suplimentare, solicitarea de informații de la autoritățile competente din D etc). Atâta timp cat societatea a făcut dovada rezidentei fiscale, daca organele de inspectie fiscala considerau ca elementele de proba sunt insuficiente, ar fi trebuit sa administreze orice alte mijloace de proba pe care le considerau necesare in vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

In concluzie, prin aplicarea legii generale, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 si a unor restricții de natura administrativa, organele de inspectie fiscala au inlaturat pe cale unilaterala de la aplicare legea speciala, respectiv Convenția de evitare a dublei impuneri, deși atât interpretarea bazata pe litera, cat si cea bazata pe scopul legii speciale nu ar fi permis o astfel de soluție juridica.

Mai mult, T a prezentat in timpul inspectiei fiscale dovada rezidentei fiscale a beneficiarului de venit, prin certificatul de

rezidenta fiscala emis de către autoritatea competenta din D in data de 08 decembrie 2005, dar acest certificat a fost considerat de către organele de inspecție fiscala ca nefiind conform cu prevederile legale, si pe cale de consecință a calculat in sarcina contribuabilului debite suplimentare, majorări si penalități de întârziere, precum si penalități de intarziere pentru impozitele cu reținere la sursa.

Or, Convenția de evitare a dublei impuneri incidenta in speța nu prevede decât o singura condiție pentru aplicarea sa: existenta calitatii de rezident. Prin urmare, faptul ca legislația interna reglementează necesitatea prezentării unui certificat de rezidenta fiscala, in măsura in care se admite, in pofida argumentelor deja prezentate, ca aceasta reglementare este conforma Convenției, ea nu poate fi privita decât ca o reglementare a condițiilor de proba a calității de rezident al celuilalt stat.

Nelegalitatea constatarilor echipei de inspecție fiscala in ceea ce privește data de emitere a certificatului de rezidenta fiscala este sustinuta si de prevederile Deciziei nr. 2/2005 privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la convențiile de evitarea a dublei impuneri.

Având in vedere faptul ca plățile de venituri efectuate de către T a către F au fost efectuate in perioada septembrie 2001 – decembrie 2003, iar certificatul de rezidenta fiscala a fost prezentat in termenul de prescripție prevăzut de lege, respectiv 5 ani, societatea a aplicat corect prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri incheiate de România cu D si a impozitat corect veniturile plătite persoanei juridice nerezidente.

In data de 02.02.2006 autoritățile fiscale din D au emis un nou certificat de rezidenta fiscala prin care se atesta ca F a fost rezident fiscal in perioada 01 ianuarie 2001 - 31 decembrie 2004 in D, in conformitate cu prevederile Convenției privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere incheiate de România cu D.

Mai mult, in conformitate cu prevederile Ordinului nr. 1551/15.09.2006 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 4/2006, societatea nu trebuie sa plătească nici obligații fiscale accesorii calculate de către echipa de inspecție fiscala, pe perioada cuprinsa intre data plății venitului către nerezident si data la care a fost prezentat certificatul de rezidenta fiscala al nerezidentului, in speta in cauza compania F.

In drept, convenția de evitare a dublei impuneri, încheiata

intre România si D ratificata prin Decretul nr.389/1977 prevede la art.7 - Beneficiile întreprinderii pct.1 - „beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai in acest stat in afara de cazul când întreprinderea exercita activitatea sa in celalalt stat contractant printr-un sediu permanent aflat in acel stat”.

Având in vedere calitatea de rezident in D a F, organele de inspectie fiscala in mod nelegal nu au aplicat prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiata intre România si D ratificata prin Decretul nr.389/1977, respectiv art.7 - Beneficiile întreprinderii pct.1 si au impus veniturile obținute de rezident ca prestări de servicii efectuate in România aplicând legislația interna, fapt ce a condus la o dubla impunere.

Accesoriile calculate pentru un debit prescris sau nelegal, sunt si ele prescrise sau nelegale in conformitate cu principiul „accessorium sequitur principalum”. Prin urmare accesoriile calculate pentru un debit anulat trebuie sa fie si ele anulate.

In ceea ce priveste stabilirea de majorari de intarziere aferente platilor cu intarziere a sumelor transmise cu titlu de impozit pe veniturile nerezidentilor in baza protocoalelor de predare – primire a datoriilor emise de catre C, societatea arata urmatoarele:

Prin procesul verbal din 06.07.2001 s-a stabilit in sarcina T plata de majorări de intarziere aferente impozitului pe venit, datorita faptului ca aceasta a achitat in totalitate debitele, dar cu o intarziere de 206 zile. In conținutul procesului verbal se menționează explicit ca acesta constituie instiintare de plata, iar daca in termen de 15 zile de la prezentul nu se va plati suma se va proceda la executare silita.

Organele de inspectie fiscala au preluat prin Decizia de impunere din 20.12.2006 constatarile stabilite printr-un alt titlu de creanta, respectiv procesul verbal din 06.07.2001.

Avand in vedere prevederile art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si faptul ca pentru sumele cu titlu de majorări de intarziere aferente plății cu intarziere a impozitului pe veniturile nerezidentilor, sume la a căror plată a fost obligată societatea, prin actele Administrative Fiscale contestate au mai fost emise în trecut titluri de creanță de către autoritățile fiscale, T este grav prejudiciata prin emiterea a doua titluri de creanța pentru aceeași taxa, aceeași perioada si aceleași sume.

Mai mult, la data intocmirii actelor administrative fiscale

contestate, debitele pentru care s-au calculat majorări de intarziere sunt prescrise, si in consecința s-au stabilit eronat in sarcina societății obligații fiscale accesorii. Debitel pentru care s-au stabilit majorări de intarziere se refereau la perioada 1997-1999. In anul 2006 când au fost emise Actele Administrative Fiscale Contestate, perioada 1997-1999 era prescrisa.

In conformitate cu prevederile articolului 6 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, termenul de prescripție al obligațiilor de plata cu titlu de impozit pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente incepe din ziua următoare efectuării plății venitului către nerezident. Perioada in care organele de inspecție fiscală aveau dreptul sa stabilească obligații fiscale suplimentare este de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, in speta in cauza termenul legal de plata era ziua de plata a venitului către nerezident.

Deci, societatea sustine faptul ca obligațiile fiscale stabilite suplimentar aferente anilor 1997-1999 au fost cuantificate eronat de către echipa de inspecție fiscală. Astfel, sumele stabilite in sarcina societății cu titlu de majorări de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor nu sunt corecte, si in consecința societatea nu datorează aceste sume.

In ceea ce priveste nelegalitatea constatarilor referitoare la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, societatea invedereaza urmatoarele:

In ceea ce privește modul de constituire si virare a fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalații industriale:

Deși inspecția fiscală in cadrul căreia au fost încheiate actele administrative contestate a fost înregistrata in Registrul Unic de control al societății la data de 15 aprilie 2005, echipa de inspecție fiscală a verificat modul de constituire si virare a fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalații industriale aferent perioadei septembrie 1999 - decembrie 2000.

Organele fiscale nu puteau verifica decât modul de constituire si virare a obligațiilor fiscale cu termene de plată ulterioare datei de 15 aprilie 2000, respectiv pentru care termenul de depunere

a declarațiilor a expirat ulterior acestei date.

În conformitate cu prevederile art. 4, alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 96/1999 privind constituirea și utilizarea Fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente și instalații industriale, organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să verifice modul de constituire și virare a fondului special pentru reducerea riscului tehnologic aferent perioadei septembrie 1999 - martie 2000, sume ce trebuiau plătite la datele de 15.10.1999 și de 15.01.2000.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au încălcat în mod evident legea prin verificarea modului de constituire și virare a fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice pentru care termenul de prescripție a început să curgă la datele de 15 octombrie 1999, 15 ianuarie 2000 și s-a încheiat cel târziu la data de 15 ianuarie 2005.

Astfel, pe perioada mai sus menționată, echipa de inspecție fiscală nu trebuia să calculeze debite suplimentare reprezentând Fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice și nici obligații fiscale accesorii.

Având în vedere cele anterior prezentate, societatea solicită anularea deciziei de impunere referitoare la debitul suplimentar aferent anului 1999, precum și a majorărilor de întârziere/dobânzi și a penalităților de întârziere calculate pentru debitele aferente perioadei octombrie 1999-trimestrul I 2000.

Referitor la nelegalitatea constatarilor cu privire la fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap (4%):

Având în vedere prevederile art. 56 din Ordonanța de Urgență nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, prevederile acestei ordonanțe de urgență au intrat în vigoare începând cu data de 1 iulie 1999, cu excepția art. 20 alin(2) și a art. 22-30, care au intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2000.

În consecință, societatea nu datorează contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap (4%) pentru perioada ianuarie 1999 – iunie 1999.

Referitor la modul de stabilire a fondului special de solidaritate pentru persoane cu handicap (4%) pentru Sucursala

A:

SC T SA a fost înființată în iulie 1998 prin Hotărârea Guvernului nr. 365/02.07.1998, Sucursala A fiind una dintre subunitățile sale.

Prin Hotărârea Guvernului nr. 105/2002 privind transmiterea A din domeniul privat al statului și din patrimoniul Societății Comerciale „T” - SA în domeniul public al municipiului A și în administrarea Consiliului Local, subunitatea SE A nu mai exista ca sucursala a SC T SA.

Deci, inspecția fiscală la Sucursala A s-a efectuat la fostul sediu social al acestei sucursale, respectiv la sediul unei persoane juridice distincte de SC T SA, respectiv la sediul SC C SA, fără a avea acordul societății T SA.

Inspectorii nu au prezentat contribuabilului S.C. T SA legitimațiile de inspecție și nici ordinul de serviciu. De asemenea, inspecția fiscală și raportul de inspecție fiscală încheiat nu au fost consemnate în Registrul unic de control al S.C. T S.A. sau al sucursalei controlate în conformitate cu prevederile art. 45 din Codul de procedură fiscală.

Societății T SA nu i s-a comunicat de către autoritățile fiscale Raportul de inspecție fiscală din 13.12.2004, act care nu a fost anexat nici la Raportul de Inspecție Fiscală centralizator din 17.05.2006.

Pe timpul desfășurării inspecției fiscale la Sucursala A, S.C. T SA nu a fost informată asupra constatărilor fiscale, nu a avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere înaintea luării deciziei, organul fiscal nu a asigurat contribuabilului posibilitatea să-și exprime punctul de vedere.

Având în vedere cele de mai sus, raportul de inspecție fiscală din 13.12.2004 nu este valabil încheiat și nici nu poate fi opozabil societății comerciale T SA. De asemenea, nu se poate considera că începutul acestei verificări reprezintă începutul inspecției fiscale a Sucursalei A.

In ceea ce privește nelegalitatea actelor contestate referitoare la aplicarea contribuției angajatorului la fondul asigurărilor sociale de sănătate pentru sucursala P, societatea sustine următoarele:

Având în vedere că sumele stabilite prin procesul verbal din 28.10.2003, respectiv dobânzi și penalități de întârziere, aferente

contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate au fost achitate cu ordinal de plata din 20.12.2004, societatea nu mai datoreaza sumele reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate precizate in raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, pentru sucursala P.

Referitor la nelegalitatea actelor contestate cu privire la aplicarea contributiei la fondul de sanatate pentru persoanele aflate in concediu medical, in cazul Sucursalei B, in contestatie se arata:

Avand in vedere ca sumele stabilite prin procesul verbal din 16.02.2005, respectiv contributia la fondul de sanatate pentru persoanele aflate in concediu medical, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente au fost achitate cu ordin de plata, societatea nu mai datoreaza sumele stabilite pentru persoanele aflate in concediu medical.

Referitor la nelegalitatea actelor contestate cu privire la aplicarea contributiei de asigurari sociale datorate de angajator pentru Sucursala B:

Avand in vedere ca sumele stabilite prin raportul de inspectie fiscala din 16.02.05, respectiv contributia de asigurari sociale datorata de angajator, dobanzi aferente si penalități de intarziere aferente, au fost achitate cu ordinul de plata din 21.02.2005, societatea nu mai datorează sumele stabilite pentru fondul de asigurări sociale de stat pentru Sucursala B.

Referitor la nelegalitatea actelor contestate cu privire la aplicarea contributiei la fondul special de sustinere a invatamantului de stat in cazul Sucursalei C:

SC T SA a fost înființata in iulie 1998 prin Hotararea Guvernului nr. 365/02.07.1998, Sucursala C fiind una dintre subunitățile sale.

Prin Hotărârea Guvernului nr. 1524/2002 privind reorganizarea Societății Comerciale "T" - SA și funcționarea unor societăți comerciale în domeniul energetic, se înființează Societatea Comercială "E " - SA, filiala a Societății "T" - S.A., prin reorganizarea acestei societăți comerciale. Societatea Comercială "E " - S.A. este persoana juridica ce se organizează ca societate comerciala pe

acțiuni și funcționează potrivit legii.

Prin Rectificarea la Hotărârea Guvernului nr. 1524/2002 se nominalizează Sucursala C ca sucursala a societății "E" - S.A.

După înființarea societăților comerciale conform prevederilor art.1, alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1524/2002, rămân în continuare ca sucursale ale "T" - SA. următoarele: Sucursala B, Sucursala B, Sucursala D, Sucursala G, Sucursala P și Sucursala V.

Sucursala C nu mai aparține de SC T SA, ci devine sucursala a societății "E" - S.A.

Acest aspect a fost constatat și de echipa de inspecție fiscală.

Deci inspecția fiscală efectuată la Sucursala C s-a efectuat la fostul sediu al acestei sucursale, respectiv la sediul unei persoane juridice distincte de SC T SA, respectiv la sediul SC B SA – Sucursala C și fără a avea acordul societății T SA.

Inspectorii nu au prezentat contribuabilului S.C. T S.A. legitimațiile de inspecție și nici ordinul de serviciu. De asemenea, inspecția fiscală și raportul de inspecție fiscală încheiat nu au fost consemnate în registrul unic de control al S.C. T S.A. sau al sucursalei verificate în conformitate cu prevederile art. 45 din Codul de procedură fiscală.

SC T SA nu i s-a comunicat de către autoritățile fiscale raportul de inspecție fiscală din 29.11.2004, act care nu a fost anexat nici la Raportul de Inspecție Fiscală centralizator din 17.05.2006.

Pe timpul desfășurării inspecției fiscale a Sucursalei B, S.C. T S.A. nu a fost informată asupra constatărilor fiscale, nu a avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere înaintea luării deciziei, organul fiscal nu a asigurat contribuabilului posibilitatea să-și exprime punctul de vedere.

Având în vedere cele de mai sus, raportul de inspecție fiscală din 29.11.2004 nu este valabil încheiat și nici nu poate fi opozabil societății comerciale T SA. De asemenea, nu se poate considera ca începutul acestei verificări reprezintă începutul inspecției fiscale a Sucursalei C.

În baza celor de mai sus, societatea nu datorează la fondul special de susținere a învățământului de stat sumele stabilite în Raportul de inspecție fiscală din 17.05.2006.

Referitor la nelegalitatea constatarilor cu privire la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor:

Avand in vedere prevederile art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 si normele metodologice de aplicare a acestei ordonante, societatea sustine faptul ca nu datorează sumele stabilite ca impozit pe veniturile din salarii si asimilate stabilite in Raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere din 20.12.2006, contestate, organele de inspectie fiscala ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala au constatat următoarele:

Referitor la contributia la asigurarile sociale de stat:

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.01.1999 – 30.09.2004.**

In ceea ce priveste contributia de asigurari sociale datorata de angajator:

Sucursala B a fost verificată prin raportul de inspectie fiscală din 16.02.2005 încheiat de Directia generala a finantelor publice, pentru perioada 01.01.2000 - 30.09.2004, constatându-se următoarele diferente suplimentare: debit, dobânzi aferente și penalități de întârziere aferente. Pentru perioada 25.01.2005-30.11.2005, sucursala mai datoreaza următoarele accesorii suplimentare: dobânzi și penalități de întârziere.

Referitor la contributia angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate:

Sucursala P a fost verificata prin procesul verbal din 28.10.2003, pentru perioada de pana la 30.09.2004, stabilindu-se dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la contributia angajatilor la fondul asigurarilor sociale de sanatate:

Urmare actelor de control incheiate la sucursalele B, P, B, D, R, B, S, G, C, precum si la Sucursala B, s-a stabilit ca SC T SA datoreaza la 30.09.2004, la contributia de asigurari de sanatate asigurati dobanzi, penalitati de intarziere si penalitati de intarziere de 10%.

Referitor la contributia de asigurari de sanatate pentru persoanele aflate in concediu medical:

Sucursala Electrocentrale B a fost verificata prin raportul de inspectie fiscala din 16.02.2005 pentru perioada 01.01.2000 – 30.09.2004, constatandu-se urmatoarele diferente suplimentare: debit, dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru perioada 20.01.2005 – 30.11.2005, sucursala datoreaza urmatoarele accesorii suplimentare: dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la contributia la fondul special de solidaritate speciala pentru persoane cu handicap (3%; 2%):

Perioada supusa inspectie fiscale: **01.07.1999 – 31.12.2002.**

La data incheierii raportului de inspectie fiscala din 17.05.2006, societatea datoreaza un debit si majorari de intarziere aferente.

Referitor la contributia la fondul special de solidaritate speciala pentru persoane cu handicap (4%):

Perioada supusa inspectiei fiscale la nivelul sucursalelor: **01.01.1999 – 30.09.2004.**

La sucursala A a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 13.12.2004 prin care s-a constatat ca, desi Sucursala A avea peste 100 de angajati, nu a calculat, inregistrat si virat contributia la fondul de solidaritate sociala datorata conform art. 42 si art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit contributie suplimentara. Pentru nevirarea acesteia la bugetul de stat au stabilit majorari de intarziere calculate de la data de 12.08.1999 pana la data de 31.12.2002, precum si penalitati de intarziere, calculate de la data de 01.10.2001 pana la data de 07.12.2004

Referitor la contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat:

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.09.1999 – 31.12.2001.**

La sucursala C a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 29.11.2004, perioada supusa inspectiei fiscale fiind pana la

31.12.2002. Prin acest raport s-a constatat ca sucursala are urmatoarele obligatii suplimentare la contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat ; debit, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere.

Urmare contestatiei formulata de Sucursala C, inregistrata sub din 15.12.2004, s-a emis de catre Directia generala a finantelor publice C, decizia din 24.10.2005 prin care s-a decis admiterea contestatiei formulata impotriva raportului de inspectie fiscala din data de 29.11.2004 si anulara deciziei de impunere din 29.11.2004 pentru debitele si accesoriile constatate prin raportul de inspectie fiscala din 29.11.2004, sume contestate si admise partial conform deciziei din 24.10.2005.

Pentru debitul neachitat la data incheierii raportului de inspectie fiscala din 17.05.2006 si neadmis prin decizia din 24.10.2005 urmare contestatiei formulata de Sucursala C, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere, calculate de la data de 20.11.2004 pana la data de 30.11.2005.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii :

Perioada supusa inspectiei fiscale : **01.01.1999 – 30.09.2004.**

1. Pentru plata cu intarziere a impozitului pe veniturile reprezentand plati compensatorii acordate salariatilor ca urmare a disponibilizarilor efectuate de SC T SA, au fost calculate majorari de intarziere, penalitati de intarziere si penalitati de intarziere de 10%.

2. In perioada supusa inspectiei fiscale, s-a constatat ca societatea a acordat ajutoare materiale – cota gratuita de energie electrica, persoanelor fizice pensionari, fosti salariatii, conform clauzelor din contractul colectiv de munca, fara sa retina, declare si sa vireze impozitul in cota de 10% asupra acestor venituri.

In conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 si art. 43 alin. (1), art. 83 lit. c si art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sumele primite de persoanele fizice, pensionari reprezinta ajutoare materiale. Astfel, s-a procedat la calcularea impozitului in cota de 10% pentru venitul primit de persoanele in cauza, stabilindu-se pentru perioada 2002 – 2004 impozit de plata.

La nivelul perioadei ianuarie – septembrie 2004 s-a constatat ca societatea, la nivel de centrala, a retinut, declarat si virat

impozitul de 10% asupra veniturilor primite de persoanele fizice pensionari, reprezentand ajutoare materiale atat pentru activitatea proprie cat si pentru activitatea la nivel de sucursale, mai putin pentru Sucursala V. Astfel, s-a constatat un impozit datorat.

De asemenea, in perioada supusa inspectiei fiscale s-a constatat ca Sucursala V a acordat ajutoare materiale cota gratuita de energie electrica, persoanelor fizice pensionari, fosti salariati conform clauzelor din contractul colectiv de munca., pentru care a fost calculat impozit pe venit.

Pentru diferenta de impozit au fost calculate majorari de intarziere, penalitati de intarziere si penalitati de intarziere de 10% .

Centralizat, situatia privind impozitul pe veniturile din salarii si natura salariala se prezinta astfel : debit, majorari de intarziere, penalitati de intarziere si penalitati de intarziere de 10% .

Referitor la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale :

Perioada supusa inspectiei fiscale : **01.09.1999 – 31.12.2000.**

Din verificarea efectuata privind modul de constituire a acestui fond, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit, la nivel de centrala, dar nu a declarat si virat fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale aferent anului 2000.

In timpul inspectiei fiscale s-a procedat la stabilirea fondului special pe intreaga perioada impozabila, respectiv 01.09.1999 – 31.12.2000, in conformitate cu prevederile art. 3 alin. (1) si art. 4 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 96/1999.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele obligatii de plata : fond special datorat, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente :

Perioada supusa inspectiei fiscale : **01.08.2000 – 30.09.2004.**

A) Verificari de fond anterioare :

a) procesul verbal din 09.06.2000 incheiat la C SA de catre organe de inspectie fiscala din cadrul Ministerului Finantelor

Publice, perioada supusa inspectiei fiscale fiind 01.01.1997 – 31.12.1999.

Urmare divizarii C SA sumele stabilite ca datorate in sarcina companiei au fost transmise SC T SA prin protocoale de predare – primire.

Deoarece sumele astfel preluate ca datorate de SC T SA au fost achitate in totalitate cu o intarziere de 206 zile fata de data primirii prin protocol, respectiv 01.08.2000, organele de inspectie fiscala din cadrul Ministerului Finantelor Publice au procedat la actualizarea majorarilor de intarziere stabilind de plata o suma ce nu a fost virata si nici evidentiata de catre societate.

Avand in vedere cele de mai sus, in sarcina SC T SA au fost stabilite majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile realizate de nerezidenti.

b) procesul verbal din 27.09.2001 intocmit de Curtea de conturi, avand ca obiect garantiile acordate de catre stat pentru emisiunile de obligatiuni pe piata internationala privata de capital efectuate prin intermediul bancii de investitii M, din anul 1997 pana la 31.07.2000.

B) In perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a efectuat catre persoane nerezidente plati externe reprezentand servicii conform contractelor incheiate pentru : dobanzi penalizatoare, instalare echipamante si instalatii, acordarea ratingului pentru SC T SA in vederea contractarii de credite garantate de Guvernul Romaniei pentru completarea finantarii achizitiilor de resurse energetice in perioada de iarna.

In situatia venitului platit nerezidentului F, pentru care nu s-a prezentat certificatul de rezidenta fiscala, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea impozitului pe venit datorat , dobanzi aferente, penalitati de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente de 10%, avand in vedere urmatoarele constatari :

In perioada 2001 – 2003, SC T SA a efectuat plati catre F in baza contractelor– proiectul la cheie pentru echipamentul de protectie a mediului la I si– proiectul la cheie pentru echipamentul de protectie a mediului la B.

Periodic, pe toata perioada de derulare a contractelor antreprenorul a facturat si a incasat de la SC T SA contravaloarea serviciilor prestate in cadrul santierelor organizate la I si la B.

Veniturile realizate in Romania de catre F in perioada 01.09.2001 – 31.12.2003 sunt in suma pentru care SC T SA, in calitate de platitor de venituri, nu a calculat, retinut si virat impozitul aferent potrivit Ordonantei Guvernului nr. 83/1998.

In data de 18.12.2005 a fost prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta eliberat in data de 08.12.2005 de autoritatea fiscala din D, prin care se atesta ca F este rezidenta a Danemarcei in sensul Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si D. Certificatul prezentat a certificat calitatea de rezident a societatii in cauza doar la data emiterii, respectiv 08.12.2005, nereferindu-se la perioada in care s-a derulat contractul si a realizat venituri in Romania, respectiv perioada 2001 – 2003.

Avand in vedere prevederile art. 1 si art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, precum si faptul ca beneficiarii de venit nu au depus anual la platitorul de venit originalul sau copia de pe certificatul de rezidenta fiscala tradusa si legalizata in momentul platii venitului si nici mai tarziu de o luna calculate de la data platii acestuia, in conformitate cu prevederile cap. II art. 1 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 635/2002, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea impozitului pe veniturile realizate in Romania de F, prin aplicarea cotei de 15% asupra veniturilor brute platite, in conformitate cu art. 2 alin. (1) lit. C din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 coroborat cu prevederile cap. II art. 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 635/2002.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.08.2000 – 28.02.2003.**

Prin procesul verbal din 01.02.2000 incheiat de organe de inspectie fiscala din cadrul Ministerului Finantelor Publice, la capitolul IX "alte constatari" se face referire la verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala din teritoriu la sucursalele apartinand SC T SA si incheiate prin acte de control inregistrate atat la sucursale cat si la directiile teritoriale respective.

Constatarile organelor de inspectie fiscala teritoriale cu influente asupra taxei pe valoarea adaugata nu au fost valorificate prin procesul verbal din 01.02.2000 pe considerentul ca acestea se aflau in stadii diferite ale cailor administrative de atac (obiectiuni, contestatii, plangeri, etc).

Prin acest proces verbal s-a dispus ca masuri in sarcina SC T SA, valorificarea actelor de control intocmite la sucursale aferente urmatoarelor perioade:

- 01.01.1997 – 30.06.1998 perioada pentru care influentele vor fi determinate la nivelul R
- 01.07.1998 – 30.06.1999 perioada pentru care influentele vor fi determinate la nivelul SC T SA.

Ca termen de valorificare s-a stabilit data prevazuta pentru depunerea bilantului contabil pe anul 1999, dispunandu-se in sarcina societatii determinarea influentelor si calculul majorarilor de intarziere, precum si inregistrarea in contabilitate a acestor obligatii pana la data de 31.12.1999.

Prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 s-a verificat modul de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin procesul verbal din 01.02.2000, constatandu-se ca pentru TVA nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala in actele de verificare incheiate la sucursale in perioada 01.07.1998 – 30.11.1999, nu s-au evaluat influentele acestora asupra TVA de plata, nu s-au calculat, inregistrat in contabilitate, declarat si virat bugetului de stat diferentele de TVA si majorarile de intarziere aferente.

Deoarece actele de control incheiate la centrala si la sucursale de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Ministerului Finantelor Publice au avut ca obiect verificarea perioadei 01.01.1997 – 30.09.1999, contin constatari ce influenteaza atat TVA de plata cat si majorarile de intarziere aferente perioadei supuse inspectiei fiscale trebuiau valorificate de catre societate prin evaluarea diferentelor de TVA si accesoriilor aferente, inregistrarea in contabilitate, datorarea si virarea acestora.

Prin procesul verbal din 21.01.2000 incheiat de Curtea de Conturi s-a stabilit un debit suplimentar, la 6 sucursale, deoarece s-a constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata si pct. 1.6 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, respectiv faptul ca societatea nu a colectat TVA aferenta consumului propriu de energie electrica si termica.

Pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care sa reiasa daca impotriva actelor de control incheiate de Curtea de Conturi in teritoriu au fost depuse contestatii in termenele legale si solutionarea acestora.

Societatea nu a inregistrat in contabilitate debitul si nici majorarile de intarziere aferente stabilite prin procesul verbal mai sus mentionat.

La calculul actualizarii accesoriilor pana la data de 30.11.2005, aferente debitului suplimentar stabilit de Curtea de Conturi, s-a luat in calcul doar o suma deoarece diferenta a fost inclusa in actele de control incheiate la sucursala B pe perioada 1999 – 30.09.2004.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita la nivel de sucursale :

1. **La sucursala A** a fost intocmit raportul de inspectie fiscala din 13.12.2004, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 30.04.2004.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila, o diferenta de TVA colectata, diferente stabilite intre deconturile de tVA transmise centralei pentru a fi centralizate si evidenta contabila la nivel de sucursala in perioada 1999 – 2000.

De asemenea, s-a stabilit o diferenta de TVA colectata intrucat societatea nu a respectat prevederile art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, pct. 7.6 lit. B si pct. 11.8 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998.

2. **La sucursala B** a fost intocmit procesul verbal din 26.03.2001, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 31.12.2000.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata si art. 19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000.

Pentru diferenta stabilita suplimentar au fost calculate majorari de intarziere, pana la data de 22.03.2001.

De asemenea, la sucursala B s-a incheiat de catre Curtea de Conturi procesul verbal din 16.12.1999, fiind verificata perioada 01.01.1997 – 30.06.1999.

A fost stabilita o diferenta de TVA colectata ca urmare a nerespectarii prevederilor pct. 1.5 si pct. 1.6 din Hotararea Guvernului nr. 1178/1996 si a prevederilor art. 22 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, prevederi referitoare la operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a TVA, respectiv preluarea de catre

agentii economici a unor bunuri sau servicii in vederea folosirii in scop personal sau pentru a fi puse la dispozitia altor persoane in mod gratuit.

Pentru diferenta stabilita suplimentar au fost calculate majorari de intarziere, pana la data de 30.11.1999.

3. La sucursala B a fost incheiat procesul verbal din 09.07.1999, fiind verificata perioada 1997 – 1998.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata pentru neinregistrarea la termen sau deloc a facturilor fiscale de majorari de intarziere emise catre diversi clienti, conform art. 10 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, pentru facturile fiscale de anticipatie conform art. 10 si art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, nerespectarea prevederilor pct. 1.5 si pct. 1.6 din Hotararea Guvernului nr. 1178/1996 si art. 22 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, pentru perisabilitati, conform art. 20 si pct. 10.14 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 512/1998.

De asemenea, la sucursala B s-a incheiat raportul de inspectie fiscala din 22.11.2004, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 31.05.2002.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila ca urmare a nerespectarii art. 19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si a pct. 10.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, in sensul ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala originalul pentru o factura fiscala, iar pe altele la beneficiar nu era inscrisa SC T SA ; nerespectarea prevederilor art. 12 alin. (2) si alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pct. 10.1 si pct. 7.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, in sensul ca exigibilitatea TVA aferenta sumelor constituite drept garantie pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor ia nastere la data incheierii procesului verbal de receptie definitiva sau, dupa caz, la data incasarii sumelor, daca incasarea este anterioara acestuia.

Totodata s-a stabilit o diferenta de TVA colectata ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 2 alin. (1) lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata si a prevederilor art. 2 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, in sensul ca societatea nu a impozitat toate veniturile obtinute din comisioane incasate sau sume recuperate de la angajatii unitatii ; ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 13 alin. (1) si alin. (2) lit.a, respectiv lit.

B din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata si a prevederilor art. 13 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, in sensul ca societatea nu a impozitat taxa ISCIR la vanzarea de locuinte ; ca urmare a nerespectarii prevederilor pct. 10.18 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 in sensul ca se datoreaza TVA pentru bunurile lipsa sau depreciate calitativ, imputabile precum si pentru bunurile lipsa, constatate pe baza de inventar, neimputabile.

4. **La sucursala B** a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 16.02.2005 fiind verificata perioada 01.01.2001 – 30.09.2004.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 3 alin. (1) si alin. (3), art. 16 alin. (4) din Legea nr. 345/2002, art. 3 lit. a si art. 47 alin. (1) si alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si a prevederilor art. 128 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

5. **La sucursala B** a fost incheiat procesul verbal din 15.10.1999, fiind verificata perioada 1997 – 01.06.1999.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 25 pct. B lit. a si lit. B din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 si a prevederilor art. 25 pct. B lit. a din Hotararea Guvernului nr. 512/1998.

6. **La sucursala C** fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 29.11.2004, fiind verificata perioada 01.10.1999 – 31.12.2002.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila, ca urmare a nerespectarii prevederilor pct. 7.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 si art. 16 pct. 7 din Legea nr. 345/2002 si ca urmare a dublarii inregistrarii TVA deductibila in contabilitatea societatii.

7. **La sucursala D** a fost incheiat procesul verbal din 10.04.2003, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 31.12.2002.

Pentru virarea cu intarziere la bugetul de stat a obligatiei privind taxa pe valoarea adaugata, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere pana la data de 30.12.2002.

8. **La sucursala D** a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 30.01.2004, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 30.11.2003.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 24 din Legea nr. 345/2002.

9. **La sucursala G** a fost incheiat procesul verbal din 20.10.1999, fiind verificata perioada 1997 – 30.04.1999.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata ca urmare a nefacturarii si necalcularii TVA aferenta energiei termice livrata agentului economic distribuitor catre populatie contrar prevederilor art. 6 pct. A lit. k. 8 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata.

10. **La sucursala I** a fost incheiat procesul verbal din 13.07.1999, fiind verificata perioada 1996 – 31.05.1999.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata , ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 6 pct. A lit. k. 8 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, art. 6 pct. 4.12 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 si a prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr. 1363/1993.

Au fost calculate majorari de intarziere, pana la data de 30.06.1999.

11. **La sucursala M** a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 03.08.2005, fiind verificata perioada 01.04.1999 – 31.12.2002.

S-a stabilit o diferenta de TVA deductibila, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 12 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pct. 7.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 si art. 16 pct. 3 din Legea nr. 345/2002.

12. **La sucursala O** a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 19.01.2005, fiind verificata perioada 01.08.2000 – 31.05.2002.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata , ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 13 si art. 16 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000.

13. **La sucursala P** a fost incheiat raportul de inspectie fiscala din 23.11.2004, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 30.09.2004.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 6 pct. A lit. k. 8 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, art. 6 pct. A lit. k. 1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 16 alin. (5) din Legea nr. 345/2002 si a prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr. 1363/1993.

Pentru virarea cu intarziere a TVA in perioada 1997 – 1998 au fost calculate majorari de intarziere pana la data de 25.05.1999.

14. **La sucursala P** a fost incheiat procesul verbal din 26.10.1999, fiind verificata perioada 1997 – 1998.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 12 si art. 13 lit. d din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata.

Pentru virarea cu intarziere a TVA in perioada 1997 – 1998 au fost calculate majorari de intarziere, pana la data de 28.11.1999.

De asemenea, la sucursala P a fost incheiat procesul verbal din 31.05.2001, fiind verificata perioada 01.01.1999 – 31.03.2001.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata, ca urmare a nerespectarii prevederilor pct. 10.18 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

15. **La sucursala T**, a fost incheiat procesul verbal din 27.10.1999, fiind verificata perioada anului 1998.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 13 si art. 32 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata.

Au fost calculate majorari de intarziere.

16. **La sucursala Z** a fost incheiat procesul verbal din 30.06.1999 fiind verificata perioada 1997 – 31.05.1999.

S-a stabilit o diferenta de TVA colectata, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, pct. 10.5 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998.

Au fost calculate majorari de intarziere pana la data de 30.06.1999.

Totodata, la sucursala Z a fost incheiat procesul verbal din 23.12.2002, fiind verificata perioada 01.01.2002 – 30.11.2002.

Datorita faptului ca societatea a avut depusa cererea de compensare cu TVA de rambursat din decontul lunii noiembrie 2002 si datorita TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, s-a procedat la recalcularea TVA de recuperat stabilindu-se diferenta.

Pentru diferenta stabilita prin actul de inspectie fiscala si compensata prin cererea de compensare, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere, pana la data depunerii cererii de compensare.

De asemenea, s-a stabilit o diferenta de TVA pentru sucursala intre sumele transmise centralei si cele rezultate in urma controlului pentru perioada august 2000 – noiembrie 2001, astfel : pentru anul 2000 TVA colectata si TVA deductibila , iar pentru anul 2001 TVA colectata si TVA deductibila.

La nivel central s-au stabilit diferente de TVA, astfel :

- O suma reprezentand debit suplimentar stabilit prin actele de control transmise de organele de inspectie fiscala teritoriale si centralizate la nivelul SC T SA ;
- O suma reprezentand debit suplimentar stabilit la nivel central prin obtinerea de scutire de TVA in baza art. 1 din ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 152/2001 peste nivelul lunii septembrie 2001, debit considerat de societate ca fiind scutit ;
- O suma reprezentand debit suplimentar stabilit de Curtea de Conturi, la diferite succursale, prin procesul verbal din 21.01.2000.

Pentru diferenta suplimentara de TVA si pentru regularizarile de TVA au fost calculate dobanzi.

Referitor la impozitul pe profit :

SC T SA are personalitate juridica si calitatea de platitoare de impozit pe profit pentru intreaga activitate, calculand rezultatele financiare si intocmind raportarile anuale si semestriale la organul fiscal incepand cu data de 01.07.1998, data la care a capatat personalitate juridica , cu statut de societate comerciala pe actiuni.

Prin procesul verbal anterior din 01.02.2000 incheiat de organe de inspectie fiscala din cadrul Ministerului Finantelor s-au stabilit ca masuri in sarcina SC T SA valorificarea actelor de inspectie fiscala intocmite la sucursale prin defalcarea sumelor si evaluarea influentelor acestora asupra profitului impozabil si respectiv impozitului pe profit si majorarilor de intarziere aferente pe urmatoarele perioade : 01.01.1997 – 30.06.1998 cand influentele vor fi determinate la nivelul R si 01.07.1998 – 30.06.1999 cand influentele vor fi determinate la nivelul SC T SA.

Ca termen de valorificare s-a stabilit data legala prevazuta pentru depunerea bilantului contabil pe anul 1999.

Prin adresa SC T SA a transmis E cheltuielile considerate a fi inregistrate nejustificat in costuri sau considerate ca nedeductibile fiscal, aferente actelor incheiate la sucursale pentru perioada 01.01.1997 – 30.06.1998.

Cheltuielile stabilite de organele de inspectie fiscala in actele fiscale incheiate la sucursale, ca nedeductibile fiscal, precum si cele considerate a fi inregistrate nejustificat pe costuri in perioada 01.07.1998 – 30.06.1999 nu au fost defalcate de SC T SA, nu s-au evaluat influentele acestora asupra profitului impozabil, nu s-au calculat, inregistrat in contabilitate, declarat si virat bugetului de stat diferentele de impozit pe profit si majorarile de intarziere aferente.

In consecinta, raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata a avut ca obiectiv si aducerea la indeplinire a masurilor dispuse prin procesul verbal din 01.02.2000, in sensul valorificarilor constatarilor din actele de control incheiate la sucursale in anii 1998 si 1999 pentru perioada 01.07.1998 – 30.09.1999.

Prin procesul verbal anterior din 21.01.2000 incheiat de Curtea de Conturi s-a verificat evolutia si modul de administrare a patrimoniului public si privat al statului la SC T SA in perioada 01.01.1997 – 30.09.1999.

Urmare analizei financiare efectuate s-au constatat aspecte de natura fiscala ce au avut ca efect stabilirea suplimentara de impozit pe profit si accesorii aferente.

Modul de stabilire a pierderii fiscale/profitului impozabil :

Pentru perioada 01.07.1998 – 31.12.1998 – valorificarea constatarilor din actele incheiate la succursale in baza masurilor dispuse prin procesul verbal din 21.01.2000 :

Urmare verificarii veniturilor si cheltuielilor inregistrate si transmise de sucursale, prin actele incheiate de organele fiscale in teritoriu s-a procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma reprezentand :

Cheltuieli cu deplasarea din care :

La SE B si SE B sumele stabilite in baza prevederilor Hotararii Guvernului nr. 543/1995, art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 1 pct. 6 lit. G din Ordonanta Guvernului nr. 40/1998.

La SE C si SE B sume in baza prevederilor Hotararii Guvernului nr. 543/1995 si art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare.

Achizitii de mijloace fixe si modernizari efectuate la mijloace fixe eronat inregistrate in conturi de cheltuieli de exploatare, cheltuieli nedeductibile stabilite in baza prevederilor art. 3 art. 4 lit. D, art. 7 din Legea nr. 15/1994, republicata coroborat cu prevederile pct. 6 pct. 7 alin. (1) lit. d si alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 909/1997.

Provizioane clienti neincasati pentru care nu au fost prezentate documente justificative conform prevederilor art. 1 lit. A din Hotararea Guvernului nr. 335/1995 coroborat cu prevederile art. 4 din ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Inregistrarea pe cheltuieli de exploatare a unor consumuri de pacura mai mari decat cele efective prin luarea in calcul in mod eronat a consumului de abur tehnologic urmare determinarii consumurilor in baza unor formule si nu a consumului faptic pe baza de inventariere. Au fost inculcate prevederile Legii nr. 82/1991, art. 38 pct. 4 lit. c si art. 4 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Active – valoarea neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate eronat inregistrata pe costuri deductibile, contrar prevederilor art. 17 si art. 22 din Legea nr. 15/1994, republicata, cu modificarile si

completarile ulterioare, pct. 19 din Hotararea Guvernului nr. 909/1997 coroborat cu prevederile art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Debitori insolvabili, respectiv debitori scosi din evidenta fara prezentarea de documente justificative contrar prevederilor Legii nr. 82/1991 si din Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Materii prime si materiale inregistrate in cheltuieli de exploatare fara a fi consummate, reprezentand valoarea ionilor neutilizati si inclusi pe costuri contrar prevederilor legii nr. 82/1991 si regulamentului de aplicare a acesteia coroborat cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Perisabilitati inregistrate pe cheltuieli fara baza legala, din care:

Sumele la SE A si SE B. Au fost aplicate normele de scizamant anticipat la materia prima carbune si nu dupa efectuarea inventarierii si corectarii existentei efective a lipsurilor, incalcandu-se prevederile Legii nr. 82/1991, pct. 46 alin. (5) si alin. (6) din Ordinul ministrului finantelor 2388/1995 coroborat cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Suma la SE B, nedeductibila fiscal in baza prevederilor art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, modificata prin art. 5 lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 40/1998.

Venituri neinregistrate din care :

La SE S sumele reprezinta majorare tarif chirie. Sumele au fost stabilite in baza prevederilor art. 21 din Hotararea Guvernului nr. 1228/1990 pentru care sucursala a luat masuri de recuperare prin emiterea a 2 facturi.

La SE B suma reprezinta venituri facturi anticipatie si venituri neevidentiate consum.

La SE B suma reprezinta venituri din penalitati facturate clientului R si eronat inregistrate in contul de ordine si evidenta in afara bilantului, precum si veniturile realizate neinregistrate pentru livrarea de energie in luna iulie 1998 urmare netransmiterii tarifului de decontare in anul 1998 contrar prevederilor Legii nr. 82/1991, republicata, a regulamentului de aplicare a acesteia coroborat cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, republicata.

Majorari de intarziere datorate bugetului de stat si bugetelor locale:

La SE B suma reprezinta diferenta dintre majorarile de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal prin procesul verbal din 09.07.1999 fata de suma transmisa la centrala si declarata de aceasta ca nedeductibila fiscal.

Preluarea unor constatari din procesul verbal din 21.01.2000 avand ca efect marirea bazei impozabile a impozitului pe profit, in sensul valorificarii constatarilor cu respectarea principiului independentei exercitiilor la care se refera :

La SE B includerea eronata pe cheltuieli la 31.12.1998 a reparatiilor capitale desi acestea au fost executate si facturate in trim III 1999 ;

La SE C efectuarea de plati nejustificate catre antreprenorii de lucrari de reparatii la 31.12.1998.

Urmare celor de mai sus, in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta perioadei 01.07.1998 – 31.12.1998.

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

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la incalcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat, la faptul ca inspectia fiscala s-a efectuat la fostul sediu social al Sucursalei A si Sucursalei C, respectiv la sediul unei persoane juridice distincte de SC T SA, fara a avea acordul acesteia, faptul ca inspectorii fiscali nu au prezentat contestatoarei “legitimatiile de inspectie” si nici ordinul de serviciu precum si la faptul ca pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale la aceste sucursale, SC T SA nu a fost informata asupra constatarilor fiscale si nu a avut posibilitatea sa-si exprime punctul de vedere fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca art. 46 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, precizeaza ca *“lipsa unuia dintre elementele*

actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia”.

In consecinta, argumentele contestatoarei anterior precizate, nu atrag nulitatea actului administrativ fiscal, asa cum sustine contestatoarea, acestea neputand fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult, in ceea ce priveste faptul ca inspectia fiscala s-a desfasurat la fostul sediu al sucursalelor A si C, asa cum rezulta din adresa din 25.04.2007 a Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, se retine ca in conformitate cu protocoalele de predare – primire incheiate cu ocazia divizarilor succesive ce au avut loc, noile societati comerciale ce s-au format au preluat activele si pasivele fostelor sucursale ce s-au desprins din SC T SA, pe baza de balante de verificare, bilant si inventare pentru fiecare element de activ si pasiv predat. Intreaga evidenta contabila a subunitatilor desprinse din SC T SA a ramas la sediul noilor societati pentru a fi administrate de acestea in calitate de succesoare de drept a fostelor sucursale.

Totodata, in ceea ce priveste argumentul cu privire la faptul ca SC T SA nu a avut posibilitatea sa-si exprime punctul de vedere fata de constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca prin adresa din 09.01.2006, existenta la dosarul cauzei, anexa 93, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 104 alin. (2) si alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, au comunicat contestatoarei data la care va avea loc discutia finala referitoare la constatările rezultate urmare inspectiei fiscale, precizandu-se si faptul ca in conformitate cu prevederile art. 104 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 “contribuabilul are dreptul sa prezinte in scris punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale”.

Mai mult, printr-o adresa SC T SA a prezentat punctul de vedere fata de constatările organelor de inspectie fiscala finalizate prin incheierea raportului de inspectie fiscala din 17.05.2006 si deciziilor de impunere din 20.12.2006, fara sa mentioneze ca a fost incalcat dreptul contribuabilului de a fi ascultat si nici alte aspecte procedurale invocate in contestatie.

In ceea ce priveste faptul ca inspectia fiscala finalizata

prin întocmirea raportului de inspectie fiscala din 11.11.2004 întocmit la sucursala R si procesul verbal din 29.07.2005 întocmit la sucursala M nu s-a realizat în prezenta reprezentantilor SC T SA datorita faptului ca aceste sucursale nu mai apartineau contestatoarei de la data de 31.12.2002, se retine:

În ceea ce priveste raportul de inspectie fiscala din 11.11.2004, a fost verificata perioada 01.05.2002 – 31.12.2002.

În ceea ce priveste procesul verbal din 29.07.2005, a fost verificata perioada 01.04.1999 – 31.12.2002.

În consecinta, perioada supusa inspectiei fiscale a fost pana la data la care aceste sucursale au apartinut SC T SA, respectiv 31.12.2002, potrivit Hotararii Guvernului nr. 1524/2002 privind reorganizarea Societății Comerciale E "T" - S.A. și funcționarea unor societăți comerciale în domeniul energetic.

1) În ceea ce priveste contestatia formulata împotriva **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din 20.12.2006**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere în conditiile în care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia din 20.12.2006 organele de inspectie fiscala au dispus majorarea capitalului social prin înregistrarea în contabilitate si încheierea tuturor formalitatilor necesare declararii capitalului social corect la Oficiul Registrului Comertului; diminuarea pierderii fiscale stabilita de societate la 31.12.1999; diminuarea pierderii fiscale stabilita de societate la 31.07.2000 si la 31.12.2000; diminuarea pierderii fiscale stabilita de societate la 31.12.2004; diminuarea pierderii fiscale stabilita de societate la 31.05.2002 i si la 31.12.2002; diminuarea pierderii fiscale stabilita de societate la 31.12.2003; diminuarea pierderii fiscale stabilita de societate la 30.09.2004.

In drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia

generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze **“contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...]”**

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina SC T SA prin Dispozitia din 20.12.2006 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta si nici nu reprezinta un act administrative fiscal asimilat deciziei de impunere, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care precizeaza:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente” coroborat cu pct. 5.2 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 conform caruia, *“alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”*

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

2) Referitor la suma totala reprezentand impozit pe profit, majorari de intarziere aferente, taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006, contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale si majorari de intarziere aferente stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate, in conditiile in care contestatoarea invoca faptul ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili impozite si taxe este prescris.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, in ceea ce priveste impozitul pe profit se mentioneaza faptul ca s-a procedat la verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin procesul verbal din 01.02.2000 incheiat la SC T SA, respectiv valorificarea constatarilor din actele de control incheiate la sucursalele acesteia in anii 1998 si 1999, prin defalcarea sumelor si evaluarea influentelor acestora asupra profitului impozabil si a impozitului pe profit si majorarilor de intarziere aferente pentru perioada 01.07.1998 – 30.09.1999.

De asemenea, s-a procedat la preluarea unor constatari din procesul verbal din 21.01.2000 intocmit de Curtea de conturi a Romaniei, in sensul valorificarii constatarilor din acest proces verbal cu respectarea, printre altele, a principiului independentei exercitiilor la care se refera.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, prin decizia de impunere din 20.12.2006 contestata, au fost stabilite in sarcina SC T SA pentru perioada 01.07.1998 – 31.12.1998 impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

Prin contestatia formulata, SC T SA sustine faptul ca in ceea ce priveste impozitul pe profit, pentru anul 1998, dreptul organului fiscal de a stabili impozit pe profit era prescris, precum si faptul ca desi SC T SA s-a infiintat ca persoana juridica distincta incepand cu data de 01.07.1998, prin procesele verbale intocmite la

sucursale, centralizate prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata si la stabilirea impozitului pe profit aferent anului 1998 si majorarilor de intarziere aferente, in cazul anumitor sucursale au fost preluate o serie de venituri si cheltuieli nedeductibile fiscal aferente intregului an 1998.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 s-a verificat modul de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 35450/01.02.2000, in sensul valorificarii actelor de control incheiate la sucursalele SC T SA. Au fost valorificate un numar de 16 procese verbale si rapoarte de inspectie fiscala incheiate la sucursale pentru perioada 1997 – 30.09.2004.

Prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, a fost stabilita in sarcina SC T SA taxa pe valoarea adaugata compusa din TVA stabilita prin actele de control transmise de organele de inspectie fiscala teritoriale si centralizate la SC T SA, TVA stabilita la nivel central, TVA reprezentand debit stabilit de organele de control ale Curtii de Conturi prin procesul verbal din 21.01.2000 ca urmare a centralizarii unor procese verbale intocmite la diferite sucursale ale contestatoarei si TVA aferenta achizitionarii unor prestari de servicii de la prestatori cu sediul sau domiciliul in strainatate.

Totodata, in sarcina SC T SA au fost stabilite si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, prin contestatia formulata, SC T SA sustine faptul ca pentru perioada pana la data de 15.04.2000, dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adaugata era prescrist.

De asemenea, prin contestatia formulata, contestatoarea invoca procesul verbal din 15.10.1999 intocmit la sucursala B, procesul verbal din 16.12.1999 intocmit la sucursala B, procesul verbal din 13.07.1999 intocmit la sucursala I, procesul verbal din 09.07.1999 intocmit la sucursala B, procesul verbal din 26.10.1999 intocmit la sucursala P, procesul verbal din 30.06.1999 intocmit la sucursala Z, procesul verbal din 21.10.1999 intocmit la sucursala T, procesul verbal din 20.10.1999 intocmit la sucursala G, precum si procesul verbal din 21.01.2000 intocmit la SC T SA, mentionand ca termenul de prescriptie de 5 ani incepe sa curga de la data comunicarii actelor de control mai sus mentionate, astfel incat la data

inceperii inspectiei fiscale finalizata prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, dreptul organului de inspectie fiscala de a stabilit diferente de impozite si taxe era prescris

In ceea ce priveste contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 a fost verificata perioada 01.09.1999 – 31.12.2000 stabilindu-se la nivel central, prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, contributia si majorari de intarziere aferente.

Prin contestatia formulata, SC T SA sustine faptul ca in ceea ce priveste contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, pentru perioada septembrie 1999 – martie 2000 dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili aceasta contributie era prescris.

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit termenul de prescriptie potrivit prevederilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in sustinerea contestatiei, SC T SA invoca prevederile art. 21 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind Controlul fiscal si ale art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, mentionand faptul ca inceputul termenului de prescriptie se stabileste potrivit legii in vigoare in momentul la care se plaseaza acest inceput.

In drept, art. 231 “Dispozitii privind termenele” din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata precizeaza:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

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

De altfel, in acelasi sens sunt si considerentele Deciziei nr.V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Sectiile Unite ale Inaltei Curti

de Casatie si Justitie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.732/30.10.2007, unde se precizeaza : “ *Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioada de 5 ani anteriori, adica si pentru raporturi juridice de drept fiscal nascute inainte de intrarea in vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, **este evident ca stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligatii fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuata in baza reglementarilor existente in momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar daca actiunea de control se desfasoara in perioada in care sunt in vigoare dispozitiile Codului Fiscal.*** ”

Sub acest aspect este de observat ca dispozitiile Codului Fiscal, intrat in vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectueaza de catre organele fiscale, in vederea examinarii legalitatii deducerilor de taxa pe valoarea adaugata neputand fi astfel analizate, in conformitate cu principiul tempus regit actum, decat potrivit normelor legale aplicabile in momentul nasterii fiecarui raport juridic. ”

Avand in vedere perioadele verificate pentru impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, anterior mentionate, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva a dreptului acestora de a stabili obligatii fiscale este Ordonanta Guvernului nr.70/1997, privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.21 precizeaza:

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

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

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;
[...].

Cu privire la intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie, art.22 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 precizeaza :

“Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se intrerup:

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuarii de catre contribuabil a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;

d) la data comunicarii, catre contribuabil, a unor diferente de impozit stabilite de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, ca urmare a actiunilor de control.”, iar potrivit art. 23 din acelasi act normativ, *“termenele de prescriptie prevazute la art.21 se suspenda :*

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credinta, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiilor organelor fiscale sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, remediaza deficientele sau îndeparteaza cauzele care împiedica desfasurarea controlului fiscal”.

Se retine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile legale mai sus enuntate, apreciind ca sunt aplicabile dispozitiile Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, cu privire la prescriptie, acest act normativ fiind in vigoare la data desfasurarii actiunii de inspectie fiscala insa reglementarile existente in momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, respectiv perioada 1998 - 30.09.2004, erau cele continute de Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal si dispozitiile art. 23 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care precizeaza:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere din 20.12.2006 au fost stabilite diferente de impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, fara ca organele de inspectie fiscala sa analizeze daca a intervenit prescriptia privind dreptul acestora de a stabili diferente sau daca termenul de prescriptie au fost intrerupt si/sau suspendat avand in vedere faptul ca termenele de prescriptie s-au nascut sub imperiul legii vechi, anterior intrarii in vigoare a dispozitiilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv sub autoritatea Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 care prevede un alt mod de calcul al termenului de prescriptie extinctiva.

Astfel, potrivit art. 17 din Decretul nr. 167/1958, actul normativ care reglementeaza cu caracter general prescriptia, ale carei dispozitii completeaza prevederile referitoare la prescriptie, cuprinse in Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, *“intreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o.*

După întrerupere începe sa curgă o nouă prescripție.”, iar potrivit art. 15 alin. (1) din acelasi act normativ, *“după încetarea suspendării, prescripția reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.”*

Avand in vedere cele de mai sus, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sa reanalizeze perioadele pentru care societatea arata ca s-a prescis dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere aferente este prescis.

Urmare acestor solicitari, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili precizeaza ca isi mentin punctul de vedere prezentat in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, respectiv faptul ca in ceea ce

priveste prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere aferente sunt aplicabile prevederile Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Referitor la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul impozitului pe profit, art. 15 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicată, privind impozitul pe profit precizeaza ca *“plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României și a societăților bancare care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozitul.”*, iar potrivit art. 16 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicată, privind impozitul pe profit, *“in cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului inclusiv, urmând ca după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.”*

Astfel, pentru anul 1998 termenul de prescriptie privind dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili diferente de impozit pe profit si majorari de intarziere aferente, incepe sa curga de la data de 25 aprilie 1998.

Se retine ca in ceea ce priveste impozitul pr profit, avand in vedere ca SC T SA s-a infiintat ca persoana juridica distincta incepand cu data de 01.07.1998 si intrucat asa cum rezulta din procesele verbale intocmite la sucursale si care au fost centralizate prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata si la stabilirea impozitului pe profit aferent anului 1998 si majorarilor de intarziere aferente rezulta faptul ca de la anumite sucursale au fost preluate o serie de venituri si cheltuieli nedeductibile fiscal aferente intregului an 1998, fapt invocat si de societate in sustinerea contestatiei. Prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat SC TSA sa prezinte o situatie din care sa rezulte cuantumul cheltuielilor si veniturilor in cauza defalcate pe perioadele ianuarie – iunie 1998 si iulie – decembrie 1998.

Urmare acestor solicitari, prin adresa SC T SA precizeaza faptul ca fata de declaratia pentru impozitul pe profit aferenta perioadei 01.07.1998 – 31.12.1998 depusa la Administratia finantelor publice organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma provenita din actele incheiate de organele fiscale din teritoriu in anul 1999 prin procese verbale in care nu se delimiteaza perioadele fiscale pana la 30.06.1998 si dupa.

Avand in vedere cele de mai sus, prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sa intocmeasca o situatie din care sa rezulte cuantumul cheltuielilor si veniturilor defalcate pe perioadele ianuarie – iunie 1998 si iulie – decembrie 1998.

Urmare acestor solicitari, Directia generala de administrare a marilor contribuabili precizeaza, pentru anumite sucursale cuantumul cheltuielilor aferente semestrului I 1998 si semestrului II 1998, insa pentru alte sucursale se precizeaza faptul ca “procesul verbal nu contine date si nici anexe din care sa rezulte cuantumul cheltuielilor nedeductibile pe perioade impozabile in cadrul anului fiscal si nici societatea nu a prezentat cu nicio ocazie defalcarea acestor cheltuieli”.

Totodata, in ceea ce priveste impozitul pe profit, avand in vedere argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca procesul verbal din 04.06.1999 prin care au fost stabilite cheltuieli nedeductibile reprezentand achizitii de mijloace fixe si modernizari, aferente anului 1998, a fost contestat, fiind emisa de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor decizia din 20.04.2000 anulata de catre Curtea de Apel - Sectia de contencios administrativ prin Sentinta civila, ramasa irevocabila prin Decizia pronuntata de catre Inalte Curte de Casatie si Justitie, se retine ca prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili punctul de vedere fata de aceste argumente si daca la intocmirea raportului de inspectie fiscala din 17.05.2006 si deciziei de impunere contestata au fost avute in vedere documentele mai sus mentionate.

Prin adresa, Directia generala de administrare a marilor contribuabili precizeaza faptul ca nici in timpul inspectiei fiscale, nici la data intocmirii raportului de inspectie fiscala din 17.05.2006 si nici ulterior cu ocazia depunerii contestatiei, reprezentantii SC TE SA nu au adus la cunostinta organelor de inspectie fiscala niciun document

din care sa rezulte ca procesul verbal din 04.06.1999 a fost contestat si nici modul de solutionare, fara sa raspunda solicitarilor Directiei generale de solutionare a contestatiilor, mai sus mentionate.

In ceea ce priveste data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul taxa pe valoarea adaugata, potrivit art. 25 pct. C din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, *“plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au următoarele obligații:*

[...]

Cu privire la evidența operațiunilor:

[...]

b) să întocmească și să depună lunar, la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor.

Ministerul Finanțelor poate stabili și alte termene de depunere a decontului în funcție de volumul taxei pe valoarea adăugată de plată și de alte situații specifice ale plătitorilor”.

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin art. 25 pct. C lit. b din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare incepand cu data de 15.03.2000.

Potrivit art. 5 din Ordinului ministrului finantelor nr. 1313/1999, *“plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor depune lunar atât "Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat", potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 1, cât și "Decontul privind taxa pe valoarea adăugată" cod 14.13.01.02, prevăzut în anexa nr. 7.”*

Astfel, pentru luna ianuarie 1997 termenul de prescriptie privind dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili diferente de tax ape valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente, incepe sa curga de la data de 26 februarie 1997.

Se retine ca prin adresa, urmare solicitarilor Directiei generale de solutionare a contestatiilor, Directia generala de administrare a marilor contribuabili precizeaza ca in perioada verificata atributul fiscal “R” a fost detinut numai de SC T SA, nu si de sucursalele acesteia.

Asa cum rezulta din procesele verbale si rapoartele de inspectie fiscala anexate la dosarul cauzei la anumite sucursale ale SC T SA au fost stabilite in sarcina acestora, dispunandu-se si

masura de virare la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata de plata si majorarilor de intarziere aferente.

De exemplu, prin procesul verbal din 13.07.1999 incheiat la sucursala I, au fost stabilite in sarcina acesteia taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente pentru perioada 1997 – 1998.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, s-a stabilit in sarcina sucursalei masura de virare la bugetul de stat, iar in ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente s-a dispus inregistrarea acestora conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 68/1999 privind stimularea plății obligațiilor față de bugetul de stat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezulta daca au fost achitate sumele stabilite de plata in sarcina sucursalelor, pentru care s-a stabilit masura de virare la bugetul de stat si nu centralizarea si valorificarea la nivelul societatii mama – SC T SA, avand in vedere ca aceste sume au fost centralizate la nivel central in vederea stabilirii TVA de plata si majorarilor de intarziere aferente, precum si faptul ca in perioada verificata aceasta era platitoare de TVA si nu sucursalele.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezulta daca procesele verbale prin care au fost stabilite in sarcina sucursalelor taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente au fost comunicate SC T SA, daca aceste sume au fost cuprinse in deconturile de TVA intocmite de aceasta si daca pentru procesele verbale in cauza a fost urmata calea administrativa de atac prevazuta de legislatia in vigoare la data intocmirii respectivelor procese verbale, respectiv daca acestea au natura juridica a unor acte administrative fiscale prin efectele pe care le produc sau nu.

In ceea ce priveste data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul contributiei la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale, potrivit art. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 96/1999 privind constituirea și utilizarea Fondului special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente și instalații industriale, *“fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente și instalații industriale se constituie din taxele*

trimestriale care vor fi achitate de agenții economici din industrie, indiferent de forma de proprietate, și care, potrivit Clasificării activităților din economia națională - CAEN, elaborată de Comisia Națională pentru Statistică, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997, sunt cuprinși în următoarele secțiuni:

[...]”, iar potrivit art. 4 alin. (2) din același act normativ, “virarea sumelor reprezentând taxele trimestriale se va face în primele 15 zile ale lunii ianuarie, aprilie, iulie și octombrie, la nivelul cuantumului precizat la alin. (1).”

Astfel, pentru luna septembrie 1999 termenul de prescripție privind dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe în ceea ce privește contribuția la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente și instalații industriale și majorări de întârziere aferente, începe să curgă de la data de 15 octombrie 1999.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit termenul de prescripție în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, iar așa cum s-a reținut mai sus norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale este Ordonanța Guvernului nr.70/1997, privind controlul fiscal, faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă intervine prescripția privind dreptul acestora de a stabili diferențe de obligații fiscale sau dacă termenul de prescripție a fost întrerupt și/sau suspendat având în vedere faptul că termenele de prescripție s-au născut sub imperiul legii vechi, anterior intrării în vigoare a dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv sub autoritatea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 care prevede alt mod de calcul a cursului prescripției, precum și cauze exprese de întrerupere și suspendare a acesteia, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra bazei de impozitare pentru aceste impozite și taxe.

Prin urmare, vor face aplicatiunea art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, fapt pentru care se vor desființa deciziile de impunere din 20.12.2006 pentru impozitul pe profit, majorări de întârziere aferente, taxa pe valoarea, majorări de întârziere aferente, contribuția la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente și instalații industriale și

majorari de intarziere aferente urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit in vederea aplicarii dispozitiilor legale mentionate tinand cont de cele precizate prin prezenta decizie.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor proceda la valorificarea constatarilor din actele de control intocmite la sucursale nu doar in sensul preluarii acestor constatari ci in sensul constatarii daca obligatiile fiscale stabilite la acestea sunt datorate, daca au fost efectuate plati, daca temeiul de drept este aplicabil, daca aceste constatari au fost valorificate de societatea mama si daca au fost preluate in deconturi.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate pronunta asupra celorlalte argumente invocate de contestatoare, acestea urmand a fi analizate la reverificare de organele fiscale.

De asemenea, la reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere argumentele contestatoarei cu privire la incalcarea prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu completarile si modificarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2003 conform carora *“controlul fiscal la sediul, domiciliul ori resedinta contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, dupa caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.*

Prin exceptie de la prevederile alin.1, conducatorul organului de control fiscal competent sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii controlului fiscal si pana la împlinirea termenului de prescriptie prevazut de prezenta ordonanta, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, dupa caz, serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale la data efectuării controlului, care influenteaza sau modifica rezultatele acestuia”, precum si a prevederilor art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

3) Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru platile la extern reprezentand contravaloarea unor servicii contractate cu o firma din strainatate, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri incheiata de Romania cu D, in conditiile in care a prezentat certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarului de venit.

In fapt, in perioada 01.09.2001 – 31.12.2003, SC T SA a efectuat plati catre F din D in baza contractelor care au avut ca obiect realizarea proiectului la “cheie” pentru echipamentele de protectie a mediului la CET I, respectiv la CET B.

In vederea indeplinirii obligatiilor sale contractuale, F, in calitate de antreprenor, a efectuat pe santierele organizate in cadrul celor doua CET – uri, servicii de montaj si de instalare a tuturor echipamentelor si instalatiilor si care in contract sunt mentionate in mod expres ca vor fi efectuate de catre antreprenor; punerea in functiune a echipamentelor; punerea la dispozitie de personal calificat pe intreaga perioada de derulare a contractului.

Periodic, pe toata durata de derulare a contractelor, antreprenorul a facturat si a incasat de la SC T SA contravaloarea serviciilor prestate in cadrul santierelor organizate la CET I si la CET B.

Pe considerentul ca certificatul de rezidenta fiscala a persoanei juridice F, prezentat de SC T SA la data de 18.12.2005, in timpul inspecției fiscale si eliberat in data de 08.12.2005 de autoritatea fiscala din D a certificat calitatea de rezident al societatii in cauza doar la data emiterii, respectiv 08.12.2005, nereferindu-se la perioada in care s-au derulat contractele mai sus mentionate si au

fost realizate veniturile din Romania, respectiv 2001 – 2003, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 2 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, au procedat la calcularea impozitului pe veniturile realizate din Romania de F, prin aplicarea cotei de 15% asupra veniturilor brute platite de SC T SA.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala pentru care nu au luat in considerare certificatul de rezidenta fiscala mai sus mentionat, la dosarul contestatiei societatea a depus in copie Certificatul de rezidenta fiscala eliberat de Administratia fiscala din D, prin care se certifica faptul ca F este rezidenta in D in sensul evitarii dublei impuneri conform Conventiei incheiata intre Romania si D intre 1 ianuarie 2001 si 31 decembrie 2004.

In drept, potrivit art. 12 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, *“in situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.*

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

Se retine ca pct. 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1445/2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală precizeaza:

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

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

a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu D, F, beneficiar al veniturilor din prestarile de servicii anterior precizate, avea obligatia de a prezenta, in termenul de prescriptie, certificatul de rezidenta fiscala valabil care sa ateste ca este persoana rezidenta al statului D.

Se retine ca dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidenta fiscala, iar acest in scris oficial eliberat de autoritatea fiscala din tara de rezidenta a beneficiarului veniturilor din prestari servicii, in speta in cauza D, probeaza rezidenta fiscala a societatii F, pe perioada 1 ianuarie 2001 si 31 decembrie 2004.

Informatiile cuprinse in certificatul de rezidenta fiscala, tradus si legalizat in limba romana, conduc la concluzia ca beneficiarul veniturilor din Romania a avut rezidenta fiscala in D in perioada 2001 – 2004, perioada supusa inspectiei fiscale, acest certificat fiind generator de drepturi si prin urmare, societatii ii pot fi aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu D, fapt recunoscut si de catre organele de inspectie fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

In consecinta, se va desfiinta decizia de impunere din 20.12.2006 pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit in vederea recalcularii impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in functie de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri.

4) Referitor la majorarile de intarziere si la penalitatile de intarziere de 10%, aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, avand in vedere ca

stabilirea de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente a fost desfiintata decizia de impunere din 20.12.2006, se va desfiinta decizia de impunere din 20.12.2006 si pentru sumele cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principalem”.

5) Referitor la suma reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorari de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilita prin decizia de impunere ca urmare a faptului ca la sucursala B s-a stabilit de plata o suma, la sucursala P s-a constatat ca a fost achitata in plus o suma, iar la sucursala B s-a stabilit de plata o suma si majorari de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala aveau dreptul sa emita un nou titlu de creanta pentru obligatiile fiscale mai sus mentionate, in conditiile in care acestea au fost stabilite prin procesul verbal din 06.07.2001, respectiv decizia de impunere din 16.02.2005, intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, respectiv Directia generala a finantelor publice.

In fapt, referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente:

Urmare divizarii C SA sumele stabilite ca datorate in sarcina companiei, aferente perioadei 01.01.1997 – 31.12.1999, au fost transmise prin protocoale de predare – primire, din care in data de 01.08.2000 la SC T SA urmatoarele: impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, majorari de intarziere aferente, penalitati de intarziere aferente si taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de persoane juridice nerezidente.

Sumele preluate ca datorate de SC T SA au fost achitate

in totalitate, conform ordinelor de plata.

Deoarece impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente a fost achitat cu o intarziere de 206 zile fata de data primirii prin protocol, respectiv 01.08.2000, prin procesul verbal din 06.07.2001, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, au procedat la actualizarea majorarilor de intarziere de la data de 01.08.2000 pana la data platii inclusiv.

Pe considerentul ca SC T SA nu a virat si nu a evidenciat in contabilitate majorarile de intarziere mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii, prin decizia de impunere din 20.12.2006, majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente.

In sustinerea contestatiei societatea precizeaza ca pentru majorarile de intarziere, stabilite pentru perioada 1997 – 1999, au fost emise doua titluri de creanta, respectiv procesul verbal din 06.07.2001, si decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, nefiind respectate prevederile art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata.

In ceea ce priveste contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorarile de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorarile de intarziere aferente:

Prin raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 20.12.2006, contestata, organele de inspectie fiscala au constatat ca la Sucursala Ba, prin raportul de inspectie fiscala din 16.02.2005 incheiat de Directia generala a finantelor publice s-a stabilit in sarcina acestei sucursale contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorari de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorari de intarziere aferente, pentru perioada 01.01.2000 – 31.12.2003.

Pentru aceste obligatii fiscale, la data de 16.02.2005 a fost emisa decizie de impunere.

Prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, in

sarcina SC T SA au fost stabilite contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorari de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorari de intarziere aferente, pentru aceeasi perioada, respectiv 01.01.2000 – 31.12.2003, fiind preluate constatările din raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 15.02.2005 si care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 16.02.2005.

In ceea ce priveste contributia de asigurari sociale datorata de angajator, se retine ca in decizia de impunere din 20.12.2006 s-a stabilit ca fiind datorata suma, ca urmare a faptului ca la sucursala B s-a stabilit de plata o suma, la sucursala P s-a constatat ca a fost achitata in plus o suma, iar la sucursala B s-a stabilit de plata o suma.

In drept, potrivit art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, *“titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se constată și se individualizează obligația de plată privind creanțele bugetare prevăzute la art. 1, întocmit de organele de specialitate sau de persoanele împuternicite potrivit legii, astfel:*

a) pentru obligațiile bugetare provenite din impozite și taxe, care se determină de către organele de specialitate pe baza declarațiilor de impunere, titlul de creanță îl constituie procesul-verbal de impunere sau, după caz, actul declarativ al contribuabilului;

[...]”.

In speta sunt incidente si prevederile art. 86 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza :

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.”, precum si prevederile art. 109 alin. (2) din acelasi act normativ, potrivit caruia „la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

Avand in vedere prevederile legale anterior precizate si documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca daca in urma inspectiei fiscale se constata diferente suplimentare de plata cu titlu de obligatii principale, urmare a constatarilor privind modificarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala calculeaza si majorarile de intarziere aferente.

Se retine ca in speta nu ne gasim in aceasta situatie intrucat accesoriile au fost stabilite prin procesul verbal din 06.07.2001 de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice deoarece impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente a fost achitat cu o intarziere de 206 zile, deci nu a unor debite stabilite suplimentar de inspectia fiscala.

Mai mult, incepand cu data de 25 iunie 2005, potrivit Ordinului nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, pentru plata cu intarziere a unor debite declarate se emite decizie de calcul accesorii si nu decizie de impunere.

De asemenea, se retine ca in ceea ce priveste contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorari de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorari de intarziere aferente, acestea au fost stabilite prin decizia de impunere din 16.02.2005.

In cauza, in ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente au fost emise doua titluri de creanta reprezentate pe de o parte de procesul verbal din 06.07.2001 si pe de alta parte de decizia de impunere din 20.12.2006 intocmite de Directia generala a finantelor publice si Directia generala de administrare a marilor contribuabili.

De asemenea, in ceea ce priveste contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorarile de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorarile de intarziere aferente au fost emise doua titluri de creanta reprezentate pe de o parte de decizia de impunere din

16.02.2005 si pe de alta parte de decizia de impunere din 20.12.2006 intocmite de Directia generala a finantelor publice si Directia generala de administrare a marilor contribuabili.

Avand in vedere prevederile legale si documentele aflate la dosarul cauzei, intrucat organele fiscale au emis doua titluri de creanta pentru aceleasi obligatii fiscale de plata, urmeaza a se anula decizia de impunere din 20.12.2006 pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorari de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilita prin decizia de impunere ca urmare a faptului ca la sucursala B s-a stabilit de plata o suma, la sucursala P s-a constatat ca a fost achitata in plus o suma , iar la sucursala B s-a stabilit de plata o suma si majorari de intarziere aferente.

6) Referitor la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceasta suma, in conditiile in care a fost stabilita pentru perioada ianuarie – iunie 1999, iar Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, care prevede obligatia platii acestei contributii a intrat in vigoare la data de 1 iulie 1999.

In fapt, in ceea ce priveste contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.1999 – 30.09.2004.

Actul normativ in baza caruia organele de inspectie fiscala, pentru perioada ianuarie – iunie 1999, au stabilit in sarcina contestatoarei contributia mai sus mentionata, a fost Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, respectiv art. 42 si art. 43 din acest act normativ.

Prin contestatia formulata societatea invoca faptul ca prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 au intrat in vigoare incepand cu data de 1 iulie 1999 cu exceptia

prevederilor art. 20 alin. (2) și art. 22 – art. 30 care au intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2000.

In drept, potrivit art. 42 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, *“societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care au un număr de cel puțin 100 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.*

(2) Persoanelor cu handicap angajate cu contract individual de muncă li se asigură toate adaptările și înlesnirile necesare pentru înlăturarea oricărui impediment în activitatea pe care o desfășoară”, iar potrivit art. 43 din același act normativ, “societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42, au obligația de a plăti lunar la Fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor ordonanței de urgență.”

Se reține că pentru perioada ianuarie – iunie 1999 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC T SA contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în baza prevederilor legale mai sus menționate, anterior acestei ordonanțe de urgență neexistând un act normativ prin care să se prevadă obligația agenților economici la plata unei astfel de contribuții.

În ceea ce privește intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999, se reține că art. 56 alin. (1) din acest act normativ precizează:

“(1) Prezenta ordonanță de urgență intră în vigoare începând cu data de 1 iulie 1999, cu excepția art. 20 alin. (2) și a art. 22 - 30, care vor intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2000.”

Se reține că potrivit principiului neretroactivității legii consacrat de art. 15 alin. (2) din Constituția României și de art. 1 din Codul civil, legea dispune numai pentru viitor, astfel ca aplicarea

retroactiva a acesteia, in lipsa unor dispozitii exprese in acest sens, incalca principiul constitutional enuntat, fiind deci nelegala.

In consecinta, prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 nu pot fi aplicate retroactiv pe perioada ianuarie – iunie 1999, asa cum au procedat organele de inspectie fiscala, ci doar incepand cu data de 1 iulie 1999, data intrarii in vigoare a acestui act normativ.

Avand in vedere cele de mai sus, se va admite contestatia formulata de SC T SA pentru contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap aferenta perioadei ianuarie – iunie 1999, suma care se regaseste in anexa 20 la raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006.

Se retine ca prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei transmis cu adresa organelor de inspectie fiscala propun admiterea contestatiei pentru contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

7) Referitor la majorarile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap avand in vedere ca stabilirea de majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap contestatia formulata de SC T SA a fost admisa, se va admite si suma cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere, conform principiului de drept “accesorium sequitur principalem”.

8) Referitor la suma totala reprezentand majorari de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate si majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC T SA daroreaza aceste majorari de intarziere stabilite la Sucursala P prin procesul verbal din 28.10.2003 si preluate ca fiind datorate prin decizia de impunere contestata intocmita la societatea mama,

respectiv SC T SA, in conditiile in care potrivit ordinelor de plata aceste obligatii fiscale au fost achitate de Sucursala P.

In fapt, in ceea ce priveste contributia angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate si contributia angajatilor la fondul asigurarilor sociale de sanatate, la Sucursala P a fost intocmit procesul verbal din 28.10.2003, stabilindu-se majorari de intarziere aferente.

Prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, pentru perioada verificata, respectiv 01.01.1999 – 30.09.2004, au fost stabilite in sarcina SC T SA majorari de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate, contestate, care cuprind si suma stabilita la Sucursala P, asa cum rezulta si din raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata.

De asemenea, prin decizia de impunere din 20.12.2006, pentru perioada 01.01.1999 – 30.09.2004 au fost stabilite in sarcina SC T SA majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contestate, care cuprind si suma stabilita la Sucursala P, asa cum rezulta si din raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata.

Prin contestatia formulata, SC T SA precizeaza ca sumele au fost achitate conform ordinelor de plata.

In drept, potrivit art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, in vigoare pana la data de 31.12.2002 precizeaza:

“Orice obligație bugetară neachitată la scadență generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv.

În cazul constatării unor diferențe de obligații bugetare, stabilite de organele competente, calculul majorărilor de întârziere începe cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare la care s-a stabilit diferența, până în ziua plății inclusiv.”

Conform Ordonantei Guvernului nr. 26 din 26 iulie 2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, *“plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția*

majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților.”

Incepand cu data de 01.01.2003, conform art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, *“pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere”,* iar potrivit art. 13 din același act normativ, *“dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*

Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.”

In ceea ce privește penalitățile de întârziere, art. 14 alin.

(1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 stipulează:

“Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților” .

Incepand cu data de 01.01.2004, potrivit art. 114 alin. (1) din Ordonanta guvernului nr. 92/2003, republicata, *“pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”,* iar potrivit art. 115 alin. (1) din același act normativ, *“dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*

Se reține că pentru perioada de până la 30.09.2004, prin procesul verbal din 28.10.2003 întocmit la Sucursala P s-a stabilit în sarcina acesteia majorări de întârziere aferente contribuției

angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate si majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.

Prin decizia de impunere contestata, care a avut la baza raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006, in ceea ce priveste stabilirea majorarilor de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate, a fost inclusa si suma stabilita la Sucursala P prin procesul verbal din 28.10.2003.

De asemenea, prin decizia de impunere contestata, in ceea ce priveste stabilirea majorarilor de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati a fost inclusa si suma stabilita la Sucursala P prin procesul verbal din 28.10.2003.

Prin contestatia formulata, SC T SA invoca ordinele de plata prin care au fost achitate majorarile de intarziere mai sus mentionate.

Intrucat din copiile acestor ordine de plata, nu se disting stampilele aplicate pe acestea, prin adresa a solicitat contestatoarei exemplarele originale ale ordinelor de plata, care au fost transmise prin adresa si organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili pentru ca acestea sa isi exprime punctul de vedere fata de aceste documente.

Urmare acestor solicitari, avand in vedere ca potrivit ordinelor de plata au fost achitate majorarile de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate si majorarile de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, prin adresa, Directia generala de administrare a marilor contribuabili a propus admiterea contestatiei pentru majorarile de intarziere .

Se retine ca incepand cu data de 01.01.2004, conform art. 3 alin. (3) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1644/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor secțiunii a 5-a din cap. I din Ordonanța Guvernului nr. 86/2003 privind reglementarea unor măsuri în materie financiar-fiscală, referitoare la activitățile de declarare și colectare a creanțelor bugetare reprezentând contribuții sociale, incepand cu data de 01.01.2004, "in

cazul în care plătitorii de contribuții sociale, persoane juridice, au sucursale și/sau puncte de lucru, declară obligațiile bugetare reprezentând contribuții sociale, cumulată atât pentru activitatea proprie, cât și pentru activitatea sucursalelor și/sau punctelor de lucru, după caz, la organul fiscal la care persoana juridică este luată în evidență ca plătitor de impozite și taxe.”

Având în vedere cele de mai sus, contestația formulată de SC T SA va fi admisă pentru suma totală, reprezentând majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul asigurărilor sociale de sănătate și majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați.

Mai mult, se reține că potrivit dispozițiilor art. 106 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, *“la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.*

Totodată, se reține că potrivit art. 91 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată:

“Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, [...], stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.”

În consecință, organele de inspecție fiscală au competența de a emite decizii de impunere numai în situația în care se modifică baza impozabilă, ceea ce nu este cazul în speță.

Pentru obligațiile achitate cu întârziere, accesoriile se stabilesc de organul fiscal competent prin decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii potrivit art. 88 lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:[...]

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii”.

9) Referitor la suma totala, reprezentand majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au competenta de a stabili prin decizie de impunere accesorii aferente obligatiilor fiscale stabilite prin acte fiscale anterioare si neachitate in termenul legal.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala din 15.02.2005, intocmit la sucursala B, s-a constatat ca sucursala nu a constituit si virat contributia pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, fapt pentru care a fost intocmita decizia de impunere nr. 26958/16.02.2005, stabilindu-se pentru perioada 01.01.2000 – 31.12.2003 contributia pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorari de intarziere aferente. Accesoriile au fost calculate pana la data de 20.01.2005.

Prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, pentru perioada 20.01.2005 – 30.11.2005 organele de inspectie fiscala au procedat la actualizarea majorarilor de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilind in sarcina SC T SA o suma.

In ceea ce priveste contributia de asigurari sociale datorata de angajator, prin raportul de inspectie fiscala din 15.02.2005, intocmit la sucursala B, s-a constatat ca sucursala nu a constituit si virat contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorarile de intarziere aferente, fapt pentru care a fost intocmita decizia de impunere din 16.02.2005 stabilindu-se in sarcina sucursalei, pentru perioada 01.01.2000 – 31.12.2003, si majorari de intarziere aferente. Accesoriile au fost calculate pana la data de 25.01.2005.

Prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, pentru perioada 25.01.2005 – 30.11.2005 organele de inspectie fiscala au procedat la actualizarea majorarilor de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator.

In drept, potrivit art. 13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare care precizeaza:

“Orice obligație bugetară neachitată la scadență generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv.[...]”.

Aceste prevederi se regasesc si in Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2003, care la art.12 precizeaza:

“Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere.”

De asemenea, art. 114 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, precizeaza:

“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere”, iar potrivit art.114 alin.(4) din acelasi act normative, *“dobânzile si penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finantelor publice, [...]”.*

Prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creantelor fiscale, la art.1 se prevede:

“Se aprobă modelele, precum si caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare si de păstrare ale următoarelor formulare, cuprinse în anexa la prezentul ordin: [...]”

4. Decizie referitoare la obligatiile de plată accesorii aferente obligatiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b;”

De asemenea, decizia de impunere referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezinta act administrativ fiscal

asimilat deciziei de impunere potrivit art. 85 lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere si următoarele acte administrative fiscale:[...]

c) deciziile referitoare la obligatiile de plată accesorii”.

Avand in vedere prevederile legale invocate, se retine faptul ca in conformitate cu dispozitiile art. 107 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, publicata in Monitorul Oficial nr. 863 din 26 septembrie 2005, in vigoare la data emiterii deciziei de impunere contestata, *“dacă, ca urmare a inspectiei, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului”*, astfel incat in mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea deciziei de impunere.

Totodata, se retine ca potrivit art. 91 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata:

“Inspectia fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, [...], stabilirea diferentelor obligatiilor de plată, precum si a accesoriilor aferente acestora.”

Se retine ca in speta, in ceea ce priveste debitele reprezentand contributia pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator si contributia de asigurari sociale datorata de angajator, acestea au fost stabilite ca fiind datorate de catre sucursala B, prin decizia de impunere din 16.02.2005, care reprezinta titlu de creanta si nu prin decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, prin care doar s-au preluat aceste debite si au fost stabilite de plata in sarcina societatii mama, SC T SA, fiind actualizate si majorarile de intarziere aferente.

In consecinta, avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au competenta de a emite decizii de impunere numai in situatia in care se modifica baza impozabila, ceea ce nu este cazul in speta, precum si faptul ca pentru obligatiile achitate cu intarziere, accesoriile se stabilesc de organul fiscal competent prin decizie

referitoare la obligatiile de plata accesorii, urmeaza sa se anuleze decizia de impunere, iar constatările din raportul de inspectie fiscala sa fie valorificate la emiterea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii de catre organul fiscal competent, potrivit legii, avandu-se in vedere si prevederile art. 33 din ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care precizeaza:

“Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului București stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”

La emiterea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii vor fi avute in vedere si ordinele de plata prin care societatea sustine ca in ceea ce priveste contributia pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorarile de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si majorarile de intarziere aferente, acestea au fost achitate la data de 21.02.2005.

Totodata, avand in vedere exceptia care s-a ridicat in cauza, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se mai investeste in solutionarea pe fond a contestatiei, conform art.182 alin.(5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, societatea avand posibilitatea exercitarii caii de atac impotriva noului act administrativ fiscal intocmit potrivit legii.

10) Referitor la suma reprezentand impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC T SA avea obligatia sa impoziteze cu o cota de 10% veniturile primite de persoanele fizice, pensionari, fosti salariatii ai contestatoarei, venituri reprezentand cota gratuita de energie electrica acordata conform clauzelor din contractul colectiv de munca.

In fapt, in perioada 2002 – 2004, SC T SA a acordat fostilor salariati, conform contractului colectiv de munca, ajutoare materiale reprezentand cota gratuita de energie electrica.

Pentru aceste venituri, societatea nu a retinut, nu a declarat si nu a virat in totalitate impozitul in cota de 10%.

In drept, art. 38 Sectiunea a 5-a “Alte venituri” din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, in vigoare pana la data de 31.12.2003, precizeaza:

“În această categorie se cuprind veniturile obținute din jocuri de noroc, veniturile sub formă de câștiguri din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare și părților sociale, veniturile sub formă de premii în bani și/sau în natură, altele decât cele prevăzute la art. 6, 22 și 23, diverse venituri care nu se regăsesc în mod expres menționate în prezenta ordonanță, precum și veniturile realizate cu caracter întâmplător.”

Art. 43 din actul normativ mai sus mentionat, precizeaza:

“(1) Veniturile care nu se regăsesc în mod expres menționate în prezenta ordonanță, precum și cele care sunt realizate cu caracter întâmplător se supun impunerii cu o cotă de 10% aplicată asupra veniturilor brute, impozitul fiind final. Criteriile de definire a unui venit realizat cu caracter întâmplător se stabilesc prin normele metodologice date în aplicarea prezentei ordonanțe.

(2) Impozitul se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri și se virează la bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare realizării venitului. În funcție de natura venitului care se încadrează în această categorie, Ministerul Finanțelor Publice, prin ordin al ministrului finanțelor publice, poate stabili alte termene de plată.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus precizate, se retine ca veniturile de natura ajutoarelor materiale reprezentand cota gratuita de energie electrica acordata persoanelor fizice, pensionari, fosti salariati ai SC T SA, nu se regasesc in mod expres mentionate in Ordonanta Guvernului nr. 7/2001.

Prin urmare, pentru perioada 2002 – 2003, contestatoarea avea obligatia impozitarii acestor venituri cu cota de 10%.

Incepand cu data de 01.01.2004, potrivit art. 41 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *“categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

[...]

h) venituri din alte surse, definite conform art. 83.”

Art. 83 din același act normativ definește veniturile din alte surse, astfel:

(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

[...]

c) venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale.”

Potrivit art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *“impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 10% asupra venitului brut. Fac excepție veniturile prevăzute la art. 83 alin. (1) lit. a) pentru care cota de impunere este de 40% la venitul brut.*

(2) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare realizării acestuia.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că începând cu data de 01.01.2004 veniturile de natura ajutoarelor materiale reprezentând cota gratuită de energie electrică acordată în baza contractului colectiv de muncă persoanelor fizice, pensionari, foști salariați ai SC T SA reprezintă venituri din alte surse, care sunt menționate la art. 83 alin. (1) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și care se impozitează cu o cota de 10% aplicată asupra venitului brut.

Astfel, se reține că și pentru perioada 01.01. – 30.09.2004 organele de inspecție fiscală în mod legal au impozitat veniturile mai sus menționate cu cota de 10%, conform prevederilor legale mai sus menționate.

În consecință, pentru acest capăt de cerere contestată va fi respinsă ca neîntemeiată.

Se retine ca art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, potrivit caruia *“nu sunt venituri impozabile și nu se impozitează, potrivit prezentei ordonanțe, următoarele:*

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, precum și cele de aceeași natură primite de la terțe persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul plătit pentru îngrijirea copilului în vârstă de până la 2 ani, care sunt venituri de natură salarială; [...], precum și prevederile Hotararii Guvernului nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit care precizează:

“În sensul art. 5 lit. a) din ordonanță, prin terțe persoane se înțelege, printre alții, și:

[...]

- organizațiile umanitare, sindicat, crucea roșie, unități de cult recunoscute în România și alte entități care pot acorda ajutoare umanitare sau sociale”, prevederi legale invocate de societate în susținerea contestației, nu sunt aplicabile speței în cauza întrucât:

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, în categoria veniturilor neimpozabile menționate la art. 5 din ordonanța *“se cuprind veniturile obținute de persoanele fizice, potrivit legii, cum sunt:*

- alocația de stat pentru copii;*
- alocația de întreținere pentru fiecare copil încredințat sau dat în plasament familial;*
- ajutorul special lunar acordat pentru cei care sunt inapți de muncă din cauza handicapului;*
- indemnizația lunară acordată nevăzătorilor cu handicap grav, potrivit legii, care realizează și venituri salariale în baza unui contract individual de muncă;*
- contravaloarea serviciilor hoteliere acordate, potrivit legii, membrilor de familie care însoțesc în spital copii cu handicap sau copii bolnavi în vârstă de până la 3 ani;*
- alocația suplimentară pentru familiile cu copii;*
- ajutorul pentru încălzirea locuinței;*

- alocația pentru copii nou-născuți, acordată pentru fiecare dintre primii 4 copii născuți vii;
- ajutorul social care se acordă soțiilor celor care satisfac serviciul militar obligatoriu;
- ajutorul social acordat potrivit legii;
- ajutorul de urgență acordat de Guvern și de primari în situații de necesitate ca urmare a calamităților naturale, incendiilor, accidentelor, precum și altor situații deosebite stabilite prin lege, în limita fondurilor existente;
- ajutoarele pentru procurarea de dispozitive medicale;
- ajutorul lunar sau alocația de sprijin acordată cadrelor militare trecute în rezervă, fără drept de pensie, apte de muncă, care nu se pot încadra din lipsă de locuri de muncă corespunzătoare pregătirii lor;
- indemnizația de șomaj și alte drepturi neimpozabile acordate conform Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările ulterioare;
- sume plătite din bugetul asigurărilor pentru șomaj pentru completarea veniturilor persoanelor care se angajează înainte de expirarea perioadei de șomaj;
- prima de încadrare și prima de instalare acordate din bugetul asigurărilor pentru șomaj;
- sprijinul material acordat, potrivit legii, membrilor de familie ai magistratului decedat sau membrilor de familie ai altei persoane din cadrul organelor autorității judecătorești, care a decedat;
- echivalentul salariului acordat membrilor familiei funcționarului public, în caz de deces al acestuia;
- indemnizația reparatorie lunară acordată persoanelor care și-au pierdut total sau parțial capacitatea de muncă, marilor mutilați și urmașilor celor care au decedat ca urmare a participării la Revoluția din decembrie 1989;
- indemnizația reparatorie lunară acordată părinților persoanelor care au decedat ca urmare a participării la Revoluția din decembrie 1989;
- indemnizația reparatorie lunară acordată soțului supraviețuitor al persoanei care a decedat ca urmare a participării la Revoluția din decembrie 1989 și care are în întreținere unul sau mai mulți copii ai acesteia;
- indemnizația lunară de îngrijire acordată persoanelor încadrate în gradul I de invaliditate, precum și marilor mutilați;

- indemnizația lunară acordată persoanelor persecutate din motive politice și etnice;
- indemnizația lunară acordată magistraților care în perioada anilor 1945 - 1952 au fost înlăturați din justiție din motive politice;
- indemnizația de veteran de război, inclusiv sporul, acordată potrivit legii;
- renta lunară acordată, potrivit legii, veteranilor de război;
- ajutorul anual pentru acoperirea unei părți din costul chiriei, energiei electrice și energiei termice, acordat veteranilor de război și văduvelor de război, precum și altor persoane defavorizate, potrivit legii;
- sprijinul material acordat soțului supraviețuitor și copiilor urmași ai membrilor Academiei Române;
- ajutoarele acordate emigranților politici potrivit legislației în vigoare;
- ajutorul rambursabil pentru refugiați;
- ajutoarele umanitare, medicale și sociale;
- ajutorul de deces acordat potrivit legislației privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, precum și ajutorul pentru procurarea de proteze, orteze și de alte produse ortopedice acordate în baza legislației de pensii;
- renta viageră acordată de la bugetul de stat, bugetele locale și din alte fonduri publice, potrivit legii;
- drepturi reprezentând transportul gratuit urban și interurban, acordate, potrivit legii, pentru adulții cu handicap accentuat și grav, precum și pentru asistenții personali și însoțitorii acestora.”

În consecința, veniturile de natura ajutoarelor materiale reprezentând cota gratuită de energie electrică acordată persoanelor fizice, pensionari, foști salariați ai SC T SA nu se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile menționate expres în actul normativ invocat de societate.

Mai mult, SC T SA nu este o entitate care poate acorda ajutoare umanitare sau sociale, așa cum susține aceasta întrucât potrivit art. 15 din Hotărârea Guvernului nr. 627/2000 privind reorganizarea C S.A., “T - S.A. are ca obiect principal de activitate producerea și furnizarea energiei electrice, precum și producerea, transportul, distribuția și furnizarea energiei termice, pe bază de licențe conform legii, și aprovizionarea cu combustibil tehnologic pentru producerea energiei electrice și termice.”

11) Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de

intarziere de 10% aferente impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor avand in vedere ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor contestatia formulata de SC T SA a fost respinsa, se va respinge contestatia si pentru sumele cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principalem".

12) Referitor la suma totala reprezentand contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator, majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat, majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de sustinere a invatamantului de stat, majorari de intarziere aferente impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, cota aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, majorari de intarziere aferente cotei aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi pe fondul cauzei in conditiile in care, prin contestatie, SC T SA nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In fapt, societatea contesta contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si majorari de intarziere aferente, stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006, ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 42 si art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din suma totala contestata societatea aduce argumente doar pentru contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si majorarile de intarziere aferente, stabilite la nivel central, pentru care asa cum s-a retinut la pct. 6 si pct. 7 din prezenta decizie contestatia a fost admisa.

De asemenea, societatea contesta majorarile de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate si majorarile de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, insa aduce argumente doar pentru majorarile de intarziere, stabilite la sucursala P, sume pentru care asa cum s-a retinut la pct. 8 din prezenta decizie contestatia a fost admisa.

Totodata, SC T SA contesta contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat si majorari de intarziere aferente, fara sa aduca argumente de fond care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere de 10% aferente impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, aduce argumente doar pentru o parte din majorarile de intarziere si pentru penalitatile de intarziere de 10%.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, cota aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice si majorarile de intarziere aferente, societatea contesta sumele stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006, fara sa aduca niciun argument in sustinerea contestatiei.

In drept, la art. 206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

***“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:
[...]***

c) motivele de fapt si de drept;

***d) dovezile pe care se întemeiază; [...]*”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare**

Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

[...]”.

Din dispozițiile legale mentionate mai sus, se retine ca in contestatie societatea trebuie sa mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

In ceea ce priveste contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat si majorari de intarziere aferente, singurele argumente se refera la faptul ca in ceea ce priveste inspectia fiscala desfasurata la sucursala C, aceasta s-a efectuat la fostul sediu social al sucursalei, respectiv la sediul unei persoane juridice distincte de SC T SA si anume sediul SC B SA – Sucursala C, fara a avea acordul SC T SA, inspectorii fiscali nu au prezentat acestei societati “legitimatiile de inspectie” si nici ordinul de serviciu, precum si la faptul ca pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale la sucursala C, SC T SA nu a fost informata asupra constatarilor fiscale si nu a avut posibilitatea sa-si exprime punctul de vedere fata de constarile organelor de inspectie fiscala.

Asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, sustinerile contestatoarei mai sus mentionate, nu conduc la nulitatea deciziei de impunere din 20.12.2006, contestata.

Mai mult, in ceea ce priveste sustinerea contestatoarei referitoare la faptul ca nu a avut posibilitatea sa-si exprime punctul de vedere fata de constarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca la dosarul cauzei, este anexat “punctul de vedere al contribuabilului privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar”, constatate prin raportul de inspectie fiscala din 29.11.2004.

In ceea ce priveste contributia la fondul special de

sustinere a invatamantului de stat si contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si majorarile de intarziere aferente, contestatoarea invoca faptul ca rapoartele de inspectie fiscala din 29.11.2004 intocmit la sucursala C si din 13.12.2004 intocmit la sucursala A nu au fost comunicate SC T SA. Acestea nu pot fi retinute in solutionarea contestatiei intrucat:

In conformitate cu art. 41 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *“in înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Potrivit art. 45 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, invocate de contestatoare, *“actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”*

Se retine ca raportul de inspectie fiscala constituie anexa a deciziei de impunere reprezentand act premergator intocmirii acesteia, care finalizeaza inspectia fiscala potrivit art. 109 alin. (2) din acelasi act normativ care precizeaza ca *“la finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere [...]”*.

Prin urmare, raportul de inspectie fiscala nereprezentand un act administrative fiscal in acceptiunea art. 41 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, acesta fiind reprezentat de decizia de impunere, nu pot fi aplicabile prevederile invocate de contestatoare.

Mai mult, asa cum rezulta dintr-o adresa Directia generala a finantelor publice C – Activitatea de inspectie fiscala a transmis Sucursalei C raportul de inspectie mai sus mentionat, fapt ce rezulta si din confirmarea de primire.

In consecinta, acest argument nu este de natura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca societatea nu aduce niciun argument de fond in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatările

organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia formulata de SC T SA ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste invocarea ordinelor de plata se retine:

Referitor la ordinul de plata reprezentand "contravaloarea dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente fondului de mediu conform raportului de inspectie fiscala din 23.11.2004", se retine ca asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, contributia la fondul de mediu nu a facut obiectul inspectiei fiscale.

Referitor la ordinul de plata din 20.12.2004 reprezentand "dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de sustinere a invatamantului de stat conform raportului de inspectiei fiscala din 23.11.2004", stabilite la sucursala P, se retine ca asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 si decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat a fost stabilita ca urmare a centralizarii actelor de inspectie fiscala intocmite la sucursalele A, C si G nu si la sucursala P.

Referitor la ordinul de plata din 20.12.2004 reprezentand "dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap conform raportului de inspectiei fiscala din 23.11.2004", stabilite la sucursala P, se retine ca asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala din 17.05.2006 si decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap a fost stabilita ca urmare a centralizarii actelor de inspectie fiscala intocmite la sucursalele A si G.

Din analiza raportului de inspectie fiscala din 17.05.2006 se retine ca in ceea ce priveste sucursala P organele de inspectie fiscala la stabilirea acestei obligatii de plata au tinut cont de intocmirea deciziei de impunere din 23.11.2004 si de faptul ca au fost achitate diferentele de plata stabilite.

Referitor la ordinul de plata reprezentand "contravaloarea dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe salarii conform raportului de inspectie fiscala din 23.11.2004", stabilite la sucursala P, se retine ca asa cum rezulta din raportul de inspectie

fiscala din 17.05.2006 si decizia de impunere din 20.12.2006, contestata, impozitul pe veniturile din salarii a fost stabilit ca urmare a stabilirii unor diferente de plata la nivel central si ca urmare a centralizarii actelor de inspectie fiscala intocmite la sucursala G nu si la sucursala P.

In consecinta, argumentele contestatoarei referitoare la ordinele de plata mai sus mentionate, anexate la dosarul cauzei nu sunt de natura sa combata si sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 21 si art. 22 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997, privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 12 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, art. 4, art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, Ordonanta Guvernului nr. 26 din 26 iulie 2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare art. 42 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, art. 22 si art. 43 din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, art. 41 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fisca art. 86 alin. (1), art. 114 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. c si lit.d, art.209 alin. (1), art. 231 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1) Transmiterea contestatiei formulata de **S.C. T S.A** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din 20.12.2007, Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala spre competenta solutionare.

2) Desfiintarea deciziilor de impunere din 20.12.2006 referitoare la suma totala reprezentand impozit pe profit, majorari de

intarziere aferente, taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente, impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, majorari de intarziere si penalitati de intarziere de 10%, aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, sume stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006, contributia la fondul special pentru reducerea riscurilor tehnologice la utilaje, echipamente si instalatii industriale si majorari de intarziere aferente stabilite prin decizia de impunere din 20.12.2006 urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

3) Anularea Deciziei de impunere din 20.12.2006 referitoare la suma totala reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, contributia de asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale, care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata de angajator, majorari de intarziere aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilita prin decizia de impunere ca urmare a faptului ca la sucursala B s-a stabilit de plata o suma, la sucursala P s-a constatat ca a fost achitata in plus o suma, iar la sucursala B s-a constatat de plata o suma si majorari de intarziere aferente, intrucat obligatiile de plata au fost individualizate prin alte titluri de creanta, anterior emiterii deciziei de impunere din 20.12.2006, contestata.

4) Admiterea contestatiei formulata de **SC T SA** pentru suma totala reprezentand contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente, majorari de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul asigurarilor sociale de sanatate si majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.

5) Anularea deciziei de impunere din 20.12.2006 referitoare la suma totala reprezentand majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate calculata pentru concediile medicale care se deduce din contributia de asigurari sociale datorata

de angajator si majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator.

6) Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **SC T SA** referitoare la suma totala reprezentand impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, majorari de intarziere aferente si penalitatile de intarziere de 10%.

7) Respingerea ca neargumentata a contestatiei formulata de **SC T SA** referitoare la suma totala reprezentand contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap , majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator, majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributia la fondul special de sustinere a invatamantului de stat, majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de sustinere a invatamantului de stat, majorari de intarziere aferente impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, cota aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, majorari de intarziere aferente cotei aplicata fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator.

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