



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 177 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. .X. .X. SA din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906266/15.02.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr..X./11.02.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906266/15.02.2011, asupra contestației formulată de **SC .X. .X. .X. SA** din .X., str. X, nr.X judetul .X., J17/X/1991, CUIX.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010* si împotriva *Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010* emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, acte administrative fiscale emise în baza *Raportului de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010*, cu privire la:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**,
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, in suma de **.X. lei**,
- diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2008-2009 in suma de **.X. lei**.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010*, respectiv **24.12.2010**, potrivit confirmării de primire a adresei de înaintare nr..X./10.12.2010, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili respectiv **21.01.2011**, așa cum rezulta din ștampila registraturii acestei institutii aplicata pe originalul contestației.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite prevederile art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulata de **SC .X. .X. .X. SA** din .X..

I. Prin contestația formulată, SC .X. .X. .X. SA invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

IMPOZIT PE PROFIT

1) referitor la cheltuielile cu dobanzile în valoare de .X. lei înregistrate în urma încheierii contractului de împrumut cu .X. .X. BV din data de 24.07.2008

SC .X. .X. .X. SA precizează că în data de 14.09.2006, .X. (în calitate de vânzător) a încheiat *Contractul nr.1.1.1-X-2006* cu .X. .X. .X. Olanda (în calitate de cumpărător), pentru construcția și livrarea a șase portcontainere.

Ulterior, în lunile noiembrie și decembrie 2006, pentru două din aceste portcontainere, .X. .X. Olanda achită către .X. .X. un avans în valoare de .X. euro.

În data de 05.08.2008, de comun acord cele două societăți anulează comanda pentru cele două portcontainere, conform actului adițional nr.3 la contractul inițial. În cuprinsul actului adițional sunt precizări referitoare la faptul că .X. .X. va trebui să plătească o dobândă în valoare de .X. euro (.X. lei) pentru perioada decembrie 2006 - iulie 2008, când .X. .X. a beneficiat de suma de .X. euro.

SC .X. .X. .X. SA precizează că organele de inspectie fiscala au stabilit aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pe motiv că „[...] nu există prevederi referitoare la eventuala transformare în credit a avansului acordat de cumpărător în situația unei anulari a comenzilor”.

SC .X. .X. .X. SA prezintă următoarele argumente:

- dobanda in suma de .X. euro a fost perceputa de catre .X. .X. Olanda de la .X. .X. pentru utilizarea sumei de .X. euro in perioada decembrie 2006-iulie 2008 de catre .X. .X.,
- „din punct de vedere contabil, orice avans incasat de o societate pentru livrarea ulterioara a unor bunuri este reprezentant contabil pe seama unei datorii.” Astfel, orice datorie a societatii, si avansurile incasate de la clienti sunt pasibile de dobanzi (daca cele doua parti agreeaza astfel),
- pentru o perioada de doi ani, .X. .X. a folosit cei .X. euro fara sa fi efectuat nici o contraprestatie in beneficiul .X. .X. Olanda, sub forma de livrare de bunuri sau prestare de serviciu,
- prin *Contractul nr.1.1. 1-.X.-2006* nu s-a mentionat in mod expres faptul ca avansul platit de cumparator reprezinta un credit acordat catre .X. .X. „*acesta a fost intelegerea partilor (reflectata prin actele aditionale ulterioare)*”, intelegere ce a fost reflectata corect in contabilitate,
- cu toate ca in contractul initial nu sunt prezentate clauze cu privire la dobanda, acesta „*nu poate constitui temei pentru negarea dreptului de deducere [...]*” atata timp cat intelegerea partilor a fost de a i se percepe dobanda pentru dreptul de folosinta a celor .X. euro,
- mai mult, aceasta tranzactie a avut loc intre persoane afiliate si este supusa regulilor privind preturile de transfer. Perceperea acestor dobanzi *reprezinta o tranzactie efectuata in conditii normale de piata*. Intrucat, organele de inspectie fiscala nu au invocat prevederile privind preturile de transfer, **SC .X. .X. .X. SA** considera ca organele de inspectie fiscala *au agreeat tacit faptul ca aceasta tranzactie s-a desfasurat in conditii obiective, de piata*.

In aceste conditii **SC .X. .X. .X. SA** considera “*ca nefondat argumentul adus de autoritatile fiscale, conform caruia ar fi trebuit sa fie stipulat contractual o eventuala transformare a avansului in imprumut.*”

De asemenea, **SC .X. .X. .X. SA** considera irelevant faptul ca organele de inspectie fiscala au considerat ca „*anularea comenzilor s-a facut de comun acord, iar partile au convenit ca .X. sa restituie avansurile incasate si sa ramana cu materia prima (tabla) achizitionata cu aceste avansuri*”, intrucat avansurile au fost utilizate pentru achizitia de materie prima care a ramas in proprietatea .X., sustinand pozitia de finantator a .X. .X., deci un imprumut.

2) referitor la cheltuielile cu dobanzile aferente contractului de imprumut incheiat de .X. .X. pe de o parte si .X. .X. BV si .X. .X. Group NV pe de alta parte

SC .X. .X. .X. SA contestă faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aplicarea art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind nedeductibile cheltuielile cu dobanzile aferente contractului de imprumut

incheiat in data de 20.03.2008 prin care **SC .X. .X. .X. SA** a contractat un imprumut de la .X. .X. BV cu scopul de a achita datoriile reprezentand dividende repartizate din profitul anului 2006 in valoare de .X. lei catre .X. .X. Group NV, pentru care s-au inregistrat in perioada 2008-2009 cheltuieli cu dobanzile in suma de .X. lei.

Totodata, **SC .X. .X. .X. SA** mentioneaza ca in *Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010*, organele de inspectie fiscala invoca si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale care nu au fost invocate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010.

SC .X. .X. .X. SA prezinta urmatoarele argumente cu privire la cele sustinute de organul de inspectie fiscala, respectiv „*imprumutul nu are legatura cu activitatea desfasurata de contribuabil*”:

- societatea trebuie sa respecte obligatiile fata de actionarii sai, respectiv plata dividendelor,

- daca nu s-ar fi platit dividendele societatea ar fi datorat „*daune interese dupa 6 luni de la data aprobarii situatiilor financiare aferente anului 2007*”, conform art.67 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

- intrucat, evaluarea daunelor interese se face conform art.3 din OG nr.9/2000 privind nivelul dobanzii legale pentru obligatii banesti, in ipoteza intarzierii la plata dividendelor in suma de .X. lei, valoarea daunelor interese ar fi fost in cumantum de .X. lei pentru perioada ianuarie 2008-decembrie 2009,

- aferent contractului de imprumut din 20.03.2008 in suma de .X. lei, contract incheiat intre .X. .X. BV si .X. .X. a fost inregistrata o dobanda in perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 in suma de .X. lei.

Astfel, prin contractarea acestui imprumut, .X. .X. a evitat o pierdere suplimentara de .X. lei (.X.-.X.), fiind o decizie oportuna pentru activitatea societatii.

SC .X. .X. .X. SA prezinta urmatoarele argumente cu privire la invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

- in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nu exista precizari cu privire la faptul ca dobanda practicata de .X. .X. BV nu ar fi la nivelul pretului de piata.

Totodata, nu sunt precizari cu privire la metodele mentionate la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vederea determinarii pretului de piata,

- nu exista nici o justificare pentru invocarea de catre inspectorii fiscali nici a prevederilor pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

TAXA PE VALOARE ADAUGATA

1) referitor la TVA aferenta lucrarilor de constructii montaj pentru care societatea nu a aplicat masurile de simplificare

SC .X. .X. .X. SA contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor reprezentand lucrari de constructii montaj realizate de diversi prestatori in perioada iulie 2007 – decembrie 2007.

Societatea contestatoare apreciaza ca nelegala masura organelor de inspectie fiscala privind nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA, in baza prevederilor art.150 alin.3 si art.160 alin.2 si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si in baza prevederilor pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

SC .X. .X. .X. SA contesta anularea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de constructii montaj, intrucat s-a incalcat principiul neutralitatii TVA, deoarece prestatorii au colectat TVA pe care au platit-o la bugetul de stat, avand loc o dubla impozitare din punct de vedere a TVA.

De asemenea, societatea contestatoare mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat in mod unitar si corelativ legislatia, respectiv prevederile pct.82 alin.9 si alin.10 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, „*inspectorii fiscali aveau obligatia sa emita o dispozitie de masuri prin care sa oblige beneficiarii la stornarea taxei deductibile inregistrate anterior si efectuarea inregistrarii contabile 4426=4427 si regularizarea acestor sume in decontul de TVA.[...]*”

2) referitor la TVA aferenta diferentelor de pret inregistrate la 31.12.2009 pentru materie prima (tabla) degradata din cauza coroziunii

SC .X. .X. .X. SA contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de .X. lei, *aferenta reducerii de valoare a tablei*, calculata ca 19% din suma de .X. lei reprezentand ajustarea valorii tablei din cauza diminuarii calitatii tablei ce a fost afectata partial de coroziune.

In acceptiunea **.X. .X. .X. SA**, organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece “*nu exista o lipsa de gestiune a unei cantitatii de tabla, nefiind constatate lipsuri [...] fata de stocurile inregistrate*”, ci “*a avut loc o scadere a calitatii tablei existente [...]*”.

In vederea stabilirii tratamentului fiscal pentru cazul de fata, societatea considera necesara analiza urmatoarelor prevederi legale: art.128 alin.1, alin.4, alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, in baza acestor prevederi legale **SC .X. .X. .X. SA** considera ca nu este necesara colectarea TVA in situatia in care tabla poate fi valorificata in scopul pentru care a fost achizitionata.

3) referitor la TVA aferenta unor prestari de servicii pentru diverse lucrari de tamplarie pentru nave

SC .X. .X. .X. SA contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta mai multor facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X. din perioada iulie 2009-decembrie 2009, in suma de .X. lei.

Relatiile de afaceri intre **SC .X. .X. .X. SA** si SC .X. SRL .X. s-au desfasurat in mod liber, respectiv s-au efectuat diverse lucrari de tamplarie la navele care sunt construite/reparate de catre .X. .X..

In acceptiunea **.X.X .X. .X. SA**, organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece *“.X. .X. nu desfasoara in principal operatiuni taxabile, ci desfasoara operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere [...] sau operatiuni care nu sunt taxabile in Romania conform art.126 alin.8 din Codul fiscal”*.

Mai mult, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.b, lit.c si lit.d (sau prevederile art.143 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *.X. .X. are drept de deducere a TVA aferenta lucrarilor si serviciilor de tamplarie prestate de .X. .X. intrucat aceste servicii sunt destinate utilizarii in folosul unor operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere.*

Totodata, **.X. .X. .X. SA** mentioneaza ca:

- detine facturi conform art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- serviciile au fost destinate utilizarii in folosul unor operatiuni scutite cu drept de deducere,
- serviciile in cauza au legatura directa cu activitatea societatii si pretul stabilit a fost agreat de comun acord intre cele doua societati.

4) referitor la TVA aferenta unor livrari catre beneficiari care nu au prezentat un cod valid de TVA

In perioada martie – iunie 2009, .X. .X. a facturat fara TVA catre .X. .X. .X. Olanda servicii in suma totala de .X. lei, pentru care locul de prestare a acestor servicii se considera la sediul beneficiarului in Olanda.

In luna august 2009, .X. .X. a facturat fara TVA catre .X. .X.&.X. BV Olanda servicii in suma totala de .X. lei, pentru care locul de prestare a acestor servicii se considera la sediul beneficiarului in Olanda.

SC .X. .X. .X. SA sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat ca temei legal art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, codurile de TVA ale acestor societati nefiind active pe perioada derularii tranzactiilor, intrucat aceste prevedederi se refera la livrari de bunuri, iar in cazul de fata este vorba de prestari de servicii.

Mai mult, serviciile prestate reprezinta servicii intangibile si sunt impozabile in tara unde este stabilit clientul, conform art.133 alin.2 lit. g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, nu este relevant daca codurile de TVA mentionate in facturile emise au fost sau nu valide la data prestarii serviciilor, iar validitatea informatiilor privind codul de TVA mentionat in facturi nu poate anula tratamentul TVA al unei tranzactii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010 si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010, contestate, organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare si diminuarea pierderii fiscale în baza constatărilor din *Raportul de inspectie fiscală nr..X./02.12.2010*

Perioada supusa inspectiei fiscale generale a fost **01.04.2005-31.12.2009** pentru impozitul pe profit si **01.07.2007-31.12.2009** pentru TVA.

Referitor la capetele de cerere contestate de catre **SC .X. .X. .X. SA** urmare inspectiei fiscale generale, s-au constatat urmatoarele:

IMPOZIT PE PROFIT-

1) cheltuieli cu dobanzile aferente contractului de credit nr.1.1.1-.X.-2006 pentru care nu s-a admis deducerea fiscala

SC .X. .X. .X. SA in calitate de vanzator, se obliga in baza contractului nr.1.1.1-.X.-2006 sa construiasca si sa livreze sase portcontainere 800 TEU, societatii .X. .X. .X. – OLANDA in calitate de cumparator.

.X. .X. .X. – OLANDA in luna noiembrie si decembrie 2006 achita in avans suma de .X. euro pentru doua din aceste portcontainere, respectiv comenzile nr..X. si nr..X..

Conform actului aditional nr.X/05.08.2010, partile contractante, de comun acord anuleaza cele doua comenzi. Se mentioneaza ca pana la data anularii comenzilor, **SC .X. .X. .X. SA** nu a inceput productia celor doua nave, ci doar s-a achizitionat tabla necesara productiei portcontainerelor.

In actul aditional se fac urmatoarele precizari:

-„vanzatorul va plati cheltuielile financiare de .X. euro pentru sumele primite in momentul incasarii acestora si pana la data anularii comenzilor;

-vanzatorul va avea posesia materialelor din stoc achizitionate pentru construirea navelor care se vor putea folosi la alte proiecte.”

Organele de inspectie fiscala, din verificarile efectuate au concluzionat ca:

- in baza contractului de imprumut incheiat in data de 24.07.2008 intre **SC .X. .X. .X. SA** si BV .X. .X. s-a stabilit ca suma de .X. euro va fi utilizata exclusiv si numai pentru rambursarea costului tablei catre .X. .X. .X. – OLANDA;
- **SC .X. .X. .X. SA** inregistreaza in luna august 2008 in evidenta contabila urmatoarele articole contabile:

419	=	166	.X. lei
666	=	166	.X. lei

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor cu dobanzile in suma de .X. lei, prin nota explicativa din data de 08.09.2010 (anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010).

Conform raspunsului formulat „In 05.08.2008 comenzile .X./X. au fost anulate conform Addendum 3, astfel ca suma acordata ca avans trebuia rambursata, impreuna cu dobanda aferenta finantarii cumparatorului (DCSV) pe perioada noiembrie/decembrie 2006-24 iulie 2008 conform calcului dobanzii.[...] Contractul de finantare din 24 iulie 2008 stipuleaza ca suma de .X. euro este dobanda perioadei cat a fost finantat avansul acordat de DSCV catre .X. .X..”

In urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca „pentru constructia celor doua nave nu exista prevederi referitoare la eventuala transformare in credit a avansului acordat de cumparator in situatia anularii a comenzilor.”, astfel incat s-a considerat ca aceste cheltuieli cu dobanzile nu sunt deductibile conform prevedrilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) cheltuieli cu dobanzile aferente contractului de credit din 20 martie 2008 pentru care nu s-a admis deducerea fiscala

Organele de inspectie fiscala, din verificarea efectuata a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu dobanzile in perioada 2008-2009 in suma totala de .X. lei, astfel:

- in anul 2008 – .X. lei,
- in anul 2009 – .X. lei.

Aceste cheltuieli sunt aferente contractului de imprumut din data de 20.03.2008 incheiat intre BV .X. .X. si .X. .X. GROUP NV, pe de o parte si **.X. .X. .X. SA**, pe de alta parte. Acordarea imprumutului s-a facut *„in scopul achitarii unor creante, datorate si platibile („Creantele”) ale .X. .X. GROUP NV fata de debitor pentru plata dividendelor in valoare de .X. RON.”* Dividendele in suma de .X. lei cuvenite actionarului .X. .X. GROUP NV au fost repartizate din profitul net al exercitiului financiar 2006.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea acordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu dobanzile aferente contractului de imprumut din 20.03.2008 (anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010).

Conform raspunsului formulat *„dividendele se platesc in termenul stabilit de Adunarea Generala a societatii, dar nu mai tarziu de 6 luni de la data aprobarii situatiilor financiare anuale aferente exercitiului incheiat. In caz contrar, societatea va plati daune-interese pe perioada de intarziere la nivelul dobanzii legale...Incasarea creantelor si plata obligatiilor de orice natura sunt in sarcina societatii si sunt operatiuni normale ce decurg din desfasurarea activitatii de productie, cheltuielile cu dobanda fiind considerate deductibile.”*

In baza prevederilor art.11 alin.2, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.38 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, cheltuielile cu dobanzile in suma totala de .X. lei inregistrate de societate pentru contractul de imprumut din data de 20.03.2008, sunt nedeductibile fiscal.

Urmare a celor constatate din perioada **01.04.2005-31.12.2009**, precum si in baza altor constatari neargumentate de **.X. .X. .X. SA**, organele de inspectie fiscala au stabilit diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2008-2009 cu suma totala de **.X. lei**.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA –

1) Cu privire la TVA aferenta lucrarilor de constructii montaj pentru care societatea nu a aplicat masurile de simplificare

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **SC .X. .X. .X. SA** a dedus in mod nejustificat TVA in suma de .X. lei aferenta lucrarilor de constructii montaj receptionate conform facturilor fiscale din perioada iulie 2007- decembrie 2007, din anexa nr.1 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010.

SC .X. .X. .X. SA avea obligatia aplicarii masurilor de simplificare prevazute la art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea deductiei TVA aferenta lucrarilor de constructii montaj facturate de diversi parteneri in perioada iulie 2007-decembrie 2007 (anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010).

Conform raspunsului formulat *„in perioada iulie 2007 – decembrie 2007 in societate s-au derulat mai multe lucrari de investitii, modernizari executate la cladiri, hale, platforme si constructii metalice. Lucrarile fiind prevazute in acelasi contract, furnizorii au emis facturi cu TVA care a fost dedus de societate prin decontul de TVA.”*

In consecinta, in conformitate cu art.160 alin.2 lit.c, art.160 alin.5, art.150, alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deductie in suma de **.X. lei**.

2) Cu privire la TVA aferenta diferentelor de pret inregistrate la 31.12.2009

In luna decembrie 2009 **SC .X. .X. .X. SA** inregistreaza in evidenta contabila articolul contabil 658806=30101 cu suma de .X. lei in baza procesului verbal din data de 08.12.2009, in care se mentioneaza *„suma de .X. lei rezultata ca diferenta intre pretul folosit in contract si cel istoric sa fie trecuta pe pierdere”*.

Astfel, pentru cheltuiala nedeductibila fiscal in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu are drept de deductie a TVA in suma de **.X. lei** conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3) Cu privire la TVA aferenta cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila fara documente justificative

Organele de inspectie fiscala, in urma verificarilor efectuate au constatat ca **SC .X. .X. .X. SA** a dedus TVA in suma totala de .X. lei aferenta urmatoarelor facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X.:

- nr..X./29.04.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei,
- nr..X./01.07.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei,
- nr..X./01.10.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei.

Aceste facturi fiscale reprezinta valoarea orelor neefectuate de catre SC .X. SRL in baza contractului de prestari servicii prin care aceasta societate executa diverse lucrari de tamplarie pentru nave. Conform actului aditional nr.10/27.02.2009 la contractul de inchiriere incheiat intre SC .X. SRL si **SC .X. .X. .X. SA** s-a convenit compensarea chiriei datorata de SC .X. SRL cu orele neefectuate de aceasta.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea acordarii deductibilitatii fiscale a acestor cheltuieli (anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010).

Conform raspunsului formulat *cele trei facturi mentionate, primite de la SC .X. SRL nu au fost inregistrate la cheltuieli nedeductibile inclusiv TVA colectat, intrucat nu a fost considerata de catre .X. .X. ca fiind o penalitate facturata de catre furnizor.*

In consecinta, in conformitate cu art.145 alin.2 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**.

4) Cu privire la TVA colectata pentru livrari catre beneficiari care nu au prezentat cod valabil de TVA

Organele de inspectie fiscala, in urma verificarilor efectuate au constatat ca in perioada martie-iunie 2009 **SC .X. .X. .X. SA** a efectuat lucrari de asistenta tehnica la navele 800 TEU si servicii de proiectare catre .X. .X. .X. Olanda in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390, aceste livrari pe codul de TVA NL005119625 B01.

De asemenea, in luna august 2009 **SC .X. .X. .X. SA** a efectuat lucrari de reparatii la o nava catre .X. .X. &.X. BV Olanda in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390, aceste livrari pe codul de TVA NL004633167 B01.

Conform adresei nr..X./10.06.2010 emisa de Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, respectiv *Raportul privind informatiile primite prin sistemul VIES*, rezulta ca „*aceste coduri de TVA nu au fost active pe perioada efectuarii tranzactiilor mentionate mai sus.*”

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii in legatura cu acest aspect. Conform raspunsului formulat *societatea a facturat pe acest cod de TVA, pentru ca acest cod de TVA a fost valid in momentul introducerii in baza de date a societatii. Intre timp firma .X. .X. .X. si-a modificat codul de TVA, fara sa comunice la timp aceasta modificare. Referitor la factura emisa catre .X. .X.&.X. BV Olanda, la preluarea datelor din declaratia 390 acest cod de TVA (NL004633167 B01) a fost acceptat ca si cod corect.*”

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare justificarea societatii conform prevederilor Anexei nr.1 pct.2 din OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea procedurii de solicitare a verificarii valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA in Romania, constatand ca **SC .X. .X. .X. SA** a incalcat prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**. (anexa nr.14 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010)

Urmare a celor constatate in perioada **01.07.2007-31.12.2009**, precum si in baza altor constatarari neargumentate de **.X. .X. .X. SA**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma totala de **.X. lei**, la care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei** (conform OG nr.92/2003). (anexa nr.15 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010)

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. In ceea ce priveste cheltuielile in suma de .X. lei privind dobanzile aferente contractului nr.1.1.1-.X.-2006, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli, în condițiile în care prin acest contract nu au fost prevazute conditii de transformare a contractului de livrare intr-un contract de credit, in cazul anularii comenzilor.

In fapt, in data de 14.09.2006 intre .X. .X. .X. - Olanda in calitate de cumparator si **SC .X. .X. .X. SA** in calitate de vanzator, a fost incheiat contractul nr.1.1.1-X-2006 prin care acesta din urma se obliga sa construiasca si sa livreze sase portcontainere 800 TEU .

In luna noiembrie si decembrie 2006, .X. .X. .X. – OLANDA achita in avans suma de .X. euro, pentru doua din aceste portcontainere, respectiv pentru comenzile nr..X. si nr..X..

Prin actul aditional nr.X/05.08.2010, partile contractante, de comun acord anuleaza comenzile nr..X. si nr..X.. Prin actul aditional nr.X/05.08.2010 se mentioneaza ca pana la data anularii comenzilor, **SC .X. .X. .X. SA** nu a inceput productia celor doua nave, ci doar a achizitionat tabla necesara productiei portcontainerelor.

De asemenea, in actul aditional se fac urmatoarele precizari:

-„vanzatorul va plati cheltuielile financiare de .X. euro pentru sumele primite in momentul incasarii acestora si pana la data anularii comenzilor;

-vanzatorul va avea posesia materialelor din stoc, achizitionate pentru construirea navelor care se vor putea folosi la alte proiecte”.

In data de 24.07.2008 intre **SC .X. .X. .X. SA** si BV .X. .X. s-a incheiat un contract de imprumut pentru suma de .X. euro care *va fi utilizata exclusiv si numai pentru rambursarea costului tablei catre .X. .X. .X. – OLANDA.*

In luna august 2008 **SC .X. .X. .X. SA** a inregistrat in evidenta contabila, acordarea acestui credit dupa cum urmeaza:

419 *Cienti - creditor* = 166 *Datorii față de entitățile afiliate* .X. lei (.X. euro)

666 *Cheltuieli privind dobânzile* = 166 *Datorii față de entitățile afiliate* .X. lei (.X. euro)

Organele de inspectie fiscala, au constatat in urma inspectiei fiscale ca *„pentru constructia celor doua nave nu exista prevederi referitoare la eventuala transformare in credit a avansului acordat de cumparator in situatia anularii a comenzilor.”*, astfel incat s-a considerat ca aceste cheltuieli cu dobanzile nu sunt deductibile conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestația formulată, **SC .X. .X. .X. SA** sustine ca dobanda in suma de .X. euro a fost perceputa de catre .X. .X. Olanda de la .X. .X. pentru utilizarea sumei de .X. euro, ori *„din punct de vedere contabil, orice avans incasat de o societate pentru livrarea ulterioara a unor bunuri este reprezentant contabil pe seama unei datorii.”* Astfel, orice datorie a societatii si avansurile incasate de la clienti sunt pasibile de dobanzi daca cele doua parti agreeaza astfel.

Mai mult, acesta tranzactie a avut loc intre persoane afiliate si este supusa regulilor privind preturile de transfer. Perceperea acestor dobanzi *reprezinta o tranzactie efectuata in conditii normale de piata*. Intrucat, organele de inspectie fiscala nu au invocat prevederile privind preturile de transfer, **SC .X. .X. .X. SA** considera ca organele de inspectie fiscala *au agreat tacit faptul ca aceasta tranzactie s-a desfasurat in conditii obiective, de piata*.

In aceste conditii **SC .X. .X. .X. SA** considera "ca nefondat argumentul adus de autoritatile fiscale, conform caruia ar fi trebuit sa fie stipulat contractual o eventuala transformare a avansului in imprumut."

In drept, potrivit prevederilor art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

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

De asemenea, art.21 alin.1 din acelasi act normativ, prevede:

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

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Fata de prevederile legale, sus mentionate, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu dobanzile in suma de .X. lei sunt prezentate la dosarul contestatiei, Contractul nr.1.1.1-X-2006 incheiat intre .X. .X. si .X. .X. .X. Olanda avand ca obiect constructia a sase portcontainere 800 TEU si Actul Aditional nr.3 la Contractul nr.1.1.1-X-2006.

Contractul nr.1.1.1-X-2006/14.09.2006 incheiat intre **SC .X. .X. .X. SA** si .X. .X. .X. Olanda avand ca obiect constructia a sase portcontainere 800 TEU, pretul unitar fiind de X euro, platibil in noua rate, plata urmand a fi efectuata in interval de 30 de zile de la emiterea facturii.

Prin Addendum nr.3 la Contractul nr.1.1.1-X/14.09.2006 se precizeaza „se adeverește ca partile prezentei au agreat sa anuleze comanda pentru construirea, armarea si testarea a 2 nave tip Port-container .X. 800TEU/Comenzile 8309/.X. si 8310/.X.. De asemenea, vanzatorul va plati cheltuielile financiare de .X.

euro pentru sumele primite, din momentul incasarii acestora si pana la data anularii comenzilor. [...] Vanzatorul va avea posesia materialelor din stoc achizitionate pentru construirea navelor mentionate, care se vor putea folosi la alte proiecte.”

Din Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010 se retine ca in data de 24.07.2008 intre **SC .X. .X. .X. SA** si BV .X. .X. s-a incheiat un contract de imprumut, unde se specifica la pct.1.2.2 „Un imprumut in valoare de 6..X. EUR va fi utilizat exclusiv si numai pentru rambursarea costului Tablei catre .X. .X. .X.”, iar in luna august 2008 **SC .X. .X. .X. SA** inregistreaza urmatoarele note contabile:

419 *Cienti - creditor* = 166 *Datorii față de entitățile afiliate* .X. lei (.X. euro)

666 *Cheltuieli privind dobânzile* = 166 *Datorii față de entitățile afiliate* .X. lei (.X. euro)

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor cu dobanzile in suma de .X. lei, iar prin nota explicativa din data de 08.09.2010 (anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010) raspunsul formulat a fost „in 05.08.2008 comenzile .X./X. au fost anulate conform adedendum 3, astfel ca suma acordata ca avans trebuia rambursata, impreuna cu dobanda aferenta finantarii cumparatorului (DCSV) pe perioada noiembrie 2006-24 iulie 2008 conform calculului dobanzii.[...] Contractul de finantare din 24 iulie 2008 stipuleaza ca suma de .X. euro este dobanda”.

Din analiza acestor documente se retine ca:

- cei .X. euro au fost incasati ca urmare a graficului de plati din contract nr.1.1.1-X-2006/**14.09.2006**, art.5. Valoarea de .X. euro reprezinta „avansul, la primirea facturii originale din partea vanzatorului” si „conform graficului de achizitionare a produselor din otel la primirea facturii originale din partea vanzatorului”.

Conform Addendumului nr.3 rezulta ca au fost emise 6 invoice astfel: nr.X/**03.10.2006** si nr.X/**12.10.2006** pentru comanda nr.X/X., nr.X/**03.10.2006** si nr.X/**12.10.2006** pentru comanda nr.X/X..

- Conform contractului nr.1.1.1-X-2006 termenul de livrare prevazut la art.6 aferent celor doua portcontainere nr..X./8309 si nr..X./8310 ar fi trebuit sa fie „la sau inainte de **30.10.2009** respectiv **30.11.2009**.”

- in contractul nr.1.1.1-X.-2006 nu sunt prevazute precizari privind transformarea in credit a avansului incasat pentru achizitionarea expresa a produselor din otel necesare constructiei portcontainerelor, daca cele doua parti renunta unilateral sau de comun acord la axecutarea lor.

Mai mult, chiar acest aspect a fost recunoscut de contestatoare prin contestatie „[...] in contractul de constructie a celor sase portcontainere nu s-a stipulat expres faptul ca avansul platit de cumparator reprezinta un credit acordat catre .X. .X. [...]”.

- anularea de comun acord a contractului pentru executia a doua portcontainere respectiv nr..X. -X. si in ceea ce priveste avansul incasat, prin Addendum nr.3 stabilindu-se sa se restituie suma incasata si sa se pastreze materialele in stoc pentru constructia altor nave, nu constituie un motiv pentru inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor cu dobanzile aferente perioadei decembrie 2006 – august 2008 in suma de .X. lei.

Inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor financiare reprezentand dobanzi aferente perioadei decembrie 2006 – august 2008, respectiv de la data incasarii avansului si pana la data incheierii contractului de imprumut, stabilite in august 2008 prin Addendum nr.X la Contractul nr.1.1.1-X-2006/14.09.2006 incalca prevederile principiului prevalentei economicului asupra juridicului.

Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

De asemenea, contractele incheiate intre parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent. In conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanta cu realitatea economica.

Prin OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008, la Sectiunea a 6-a Principii contabile generale, se mentioneaza:

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

Însa, în ceea ce privește condițiile inserate de către părți în cuprinsul unui contract, potrivit art.5 din Codul civil "*Nu se poate deroga prin conventii sau dispozitii particulare, de la legile care intereseaza ordinea publica și bunele moravuri*", ordinea publica reprezentând un ansamblu de norme juridice imperative care stau la baza functionarii unui stat de drept, coroborat cu art.1 din Codul civil potrivit caruia "*Legea dispune numai pentru viitor, ea n-are putere retroactiva*".

Totodata, din coroborarea art.966 din Codul civil "*Obligația fără cauză sau fondată pe o cauză falsă, sau nelicită, nu poate avea nici un efect.*" cu art.968 din Codul civil "*Cauza este nelicită când este prohibită de legi, când este contrarie bunelor moravuri și ordinii publice.*", se desprinde concluzia ca vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie legilor care privesc ordinea publica.

Dispozitiile cu caracter de ordine publica, ce consacra in special ordinea economica și sociala au un caracter imperativ și nu pot fi inlaturate prin convenții particulare, sub sanctiunea nulitatii absolute.

Astfel, in masura in care prevederea contractuala cu privire la anularea de comun acord a contractului pentru executia a doua portcontainere incalca o norma de ordine publica, poate fi vorba de o nesocotire a prevederilor legale, anterior precizate.

Se retine ca, potrivit doctrinei, incalcarea oricarei norme juridice imperative, la incheierea contractului sau la renegocierea acestuia, chiar daca acea norma nu ar avea, la prima vedere, o legatura directa cu ordinea publica, este sanctionata cu nulitatea absoluta.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de către Direcția Generală Juridică din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa de răspuns nr..X./19.10.2010, intr-o speța similara, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se retine ca efectul imediat al oricarui contract este acela de a da nastere unor drepturi si obligatii, astfel fiind determinata puterea obligatorie a contractului.

Potrivit art.1294 din Codul Civil "*Vânzarea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi prețul lui.*", iar prin contractul de vanzare-cumparare, vanzatorul transmite cumparatorului un drept asupra unui bun, in speta **SC .X. .X. .X. SA** se obliga sa execute si sa vanda "*in scopul construirii, armarii si testarii a 6 nave repetae a celor de tipul Portcontainer .X. 800TEU/CN8301*" catre .X. .X. .X., in schimbul unui pret.

Se retine ca potrivit art.1313 din Codul Civil "*Vânzătorul are două obligații principale, a preda lucrul și a răspunde de dânsul.*", iar potrivit prevederilor art.1361 din acelasi act normativ "*Principala obligație a cumpărătorului este de a plăti prețul la ziua și la locul determinat prin contract.*".

Astfel, vanzatorul, respectiv **SC .X. .X. .X. SA**, are obligatia principala predarea lucrului, in speta a portcontainerelor, iar organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. .X. .X. SA** prin Addendum nr.X la Contractul nr.1.1.1-

X/14.09.2006 „se adevărește ca părțile prezentei au acordat să anuleze comanda pentru construirea, armarea și testarea a 2 nave tip Port-container .X. 800TEU/Comenzile 8309/.X. și 8310/.X.. De asemenea, vânzătorul va plăti cheltuielile financiare de .X. euro pentru sumele primite, din momentul încasării acestora și până la data anularii comenzilor. [...] Vânzătorul va avea posesia materialelor din stoc achiziționate pentru construirea navelor menționate, care se vor putea folosi la alte proiecte.”

Argumentul **SC .X. .X. .X. SA** potrivit căruia „avansurile încasate de la clienți sunt susceptibile să genereze dobânzi (dacă părțile agreează astfel)” nu poate fi susținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu prezintă documente din care să rezulte obligația societății de a datora dobânzi de la data încasării avansului și până la data anularii comenzilor.

Nici susținerea **SC .X. .X. .X. SA** potrivit căreia „această tranzacția a avut loc între părți afiliate [...] și în consecință se supune regulilor specifice privind preturile de transfer” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza actelor existente la dosarul cauzei coroborat cu dispozițiile legale aplicabile în speță, cheltuielile cu dobânzile sunt nejustificate în condițiile în care ele sunt aferente unui împrumut contractat de **SC .X.X .X. .X. SA** în luna iulie 2008 și aferente perioadei decembrie 2006-iulie 2008 .

Fata de cele prezentate anterior se reține faptul că aceste cheltuieli financiare nu sunt în beneficiul societății contestatoare, cheltuielile înregistrate de **SC .X.X. .X. SA** cu aceste dobânzi nefiind efectuate în scopul realizării de venituri conform legislației în vigoare.

Fata de cele reținute rezultă că organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor în valoare de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile în suma totală de .X. lei aferente perioadei 2008-2009, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea acestor cheltuieli cu dobânzile aferente împrumutului acordat de către BV .X. .X. în baza contractului de împrumut din

data de 20.03.2008, in conditiile in care intre aceste societati exista relatii de afiliere.

In fapt, in perioada 2008-2009 societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu dobanzile in suma totala de .X. lei, astfel:

- in anul 2008 – .X. lei,
- in anul 2009 – .X. lei.

Aceste cheltuieli sunt aferente contractului de imprumut din data de 20.03.2008 incheiat intre BV .X. .X. in calitate de creditor, pe de o parte, .X. .X. GROUP NV si **SC .X. .X. .X. SA** in calitate de debitor, pe de alta parte. Acordarea imprumutului s-a facut *„in scopul achitarii unor creante, datorate si platibile („Creantele”) ale .X. .X. GROUP NV fata de debitor pentru plata dividendelor in valoare de .X. RON.”* Dividendele in suma de .X. lei cuvenite actionarului .X. .X. GROUP NV au fost repartizate din profitul net al exercitiului financiar 2006.

In baza prevederilor art.11 alin.2, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.38 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, cheltuielile cu dobanzile in suma totala de .X. lei inregistrate de societate pentru contractul de imprumut din data de 20.03.2008, sunt nedeductibile fiscal.

Societatea sustine ca daca nu s-ar fi platit dividendele, societatea ar fi datorat *„daune interese dupa 6 luni de la data aprobarii situatiilor financiare aferente anului 2007”*, conform art.67 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, prin contractarea acestui imprumut .X. .X. a evitat o pierdere suplimentara de .X. lei (.X.-.X.), fiind o decizie oportuna pentru activitatea societatii.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.2 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

Art.11 - (2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Art.21 - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

coroborate cu prevederile din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal date in aplicarea art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.[...]

38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă.

De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

La art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se definesc persoanele afiliate, astfel:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...] c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică; [...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețul pieței care este constituit din **dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile**, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de *"transfer al prețurilor"*, practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri *"speciale"* și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Pentru realizarea unui echilibru între organele de inspectie fiscala si societate privind analiza tranzactiilor este necesar sa fie luate in considerare toate aspectele sistemelor relevante in acest caz de preturi de transfer, cel mai important aspect fiind prezentarea si obtinerea de probe.

Ca si societatea, organele de inspectie fiscala au obligatia probatorie in propriile sale relatii cu societatea verificata.

Procedura de verificare a preturilor de transfer trebuie intreprinsa pe cale amiabila, atat societatea verificata cat si organul de inspectie fiscala vor stabili informatii relevante pentru circumstantele cazului privind preturile de transfer. Din acest motiv nu trebuie sa fie definit cazul in mod particular ci in mod generalizat pentru ca sunt caracteristici diferite pentru fiecare tranzactie, in functie de care se stabileste pretul de transfer.

Acestea ar putea include, natura, termenii tranzactiei, conditiile economice, serviciul implicat in tranzactie, modul in care serviciile care fac obiectul tranzactiei circula între societatile afiliate, schimbarile produse in conditiile comerciale sau renegocierile acordurilor existente, conditiile privind incadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului, dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop. Ar putea include de asemenea o descriere a circumstantelor oricaror tranzactii cunoscute, dintre contribuabil si o parte neafiliata, similara tranzactiei cu o companie afiliata straina si orice informatie care ar putea indica daca sunt circumstante comparabile, daca au intrat intr-o tranzactie structurata asemanator.

Alte informatii utile pot include o lista a tuturor societatilor comparabile cunoscute care au tranzactii controlate.

Din analiza contractului de imprumut din data de 20.03.2008 incheiat de societatea **SC .X. .X. .X. SA** in calitate de debitor si societatea **BV .X. .X.** in calitate de creditor, se retine ca:

“1.2 Debitorul va folosi toate sumele imprumutate de Debitor in scopul achitarii unor creante, datorate si platibile(“Creantele”) ale .X. .X. Group NV fata de Debitor pentru plata dividendelor in valoare de .X. lei.

1.4 .X. .X. Group NV confirma prin prezenta ca la primirea sumei mentionate in paragraful 3 al prezentului articol 1, Debitorul va fi eliberat de obligatia sa de plata a Creantelor.

2.1 Suma aferenta Facilitatii se va restitui prin achiatrea a 9 rate anuale de cate X RON fiecare, prima rata urmand a se achita la data de 01.01.2009. Ultima rata anuala va fi de X lei [...].”

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea acordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu dobanzile aferente contractului de imprumut din 20.03.2008 (anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010).

Conform raspunsului formulat „*dividendele se platesc in termenul stabilit de Adunarea Generala a societatii dar nu mai tarziu de 6 luni de la data aprobarii situatiilor financiare anuale aferente exercitiului incheiat. In caz contrar, societatea va plati daune-interese pe perioada de intarziere la nivelul dobanzii legale...Incasarea creantelor si plata obligatiilor de orice natura sunt in sarcina societatii si sunt operatiuni normale ce decurg din desfasurarea activitatii de productie, cheltuielile cu dobanda fiind considerate deductibile.*”

In acest sens este aplicabil Ordinul nr.222/2008 privind continutul dosarului prețurilor de transfer, dat in aplicarea prevederilor art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizeaza:

“(1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.

(2) În funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte, contribuabilul trebuie să furnizeze și alte informații, la cererea organului fiscal competent, în completarea dosarului prețurilor de transfer.”

Din Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010 si din documentele aflate la dosarul cauzei **nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat si obtinut informatii referitoare la operatiuni similare privind, operatiuni efectuate pe piata interna de societati similare, cu atat mai mult cu cat, asa cum s-a aratat prin Ordinul nr.222/2008 s-a prevazut procedura privind continutul dosarului privind prețurile de transfer.**

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

„(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In consecinta, avand in vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca cheltuielile cu dobanzile au fost analizate prin reflectarea pretului de piata, asa cum precizeaza societatea contestatoare, organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010 pentru

cheltuielile in suma de .X. lei, emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin stabilirea corecta a cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente perioadei 2008-2009.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la prestatori pentru lucrări de construcții-montaj pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

În fapt, în anul 2007, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată care era înscrisă în facturile pentru lucrări de construcții-montaj primite de la furnizorii SC X SA, SC X SRL, SC X SRL (anexa nr.10 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010).

Organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X., aferentă facturilor primite pentru lucrări de construcții-montaj receptionate de catre .X. .X. .X. SA, care avea obligația să aplice măsurile de simplificare – taxarea inversă, nerespectându-se prevederile art.150 alin.3 si art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...]

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii sunt ținute responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să

evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(9) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/ prestatorilor, cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar, potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată

Întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Din analiza Anexei nr.10 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.12.2010 ce conține facturile aferente anului 2007 reprezentând lucrări de construcții-montaj, se reține că **SC .X. .X. .X. SA** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile primite în perioada 13.07.2007-20.12.2007 de la prestatorii SC X SA, SC X SRL, SC X SRL, reprezentând diverse lucrări de construcții-montaj, respectiv lucrări de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare în conformitate cu secțiunea F „Construcții” diviziunea 45 din anexa la Ordinul nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, primite de la furnizori.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în perioada **1 ianuarie 2007-31 decembrie 2007**, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj, prestatorii aveau obligația de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „*taxare inversă*” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât, facturarea s-a realizat fără respectarea de către prestatori a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de construcții-montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „*taxare inversă*” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, **SC .X. .X. .X. SA era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatori pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Totuși, întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent**, în atare situație, **trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004**, cu

modificarile si completarile ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

În același sens este și adresa nr.X/24.11.2008 al Direcției de legislație în domeniul TVA dat pentru o speță similară în care se concluzionează că *„în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii; **dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8)** - alineat valabil începând cu 01.01.2008, n.n. - **din Normele metodologice.**”*(deci, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale)

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că *„În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, **nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.**”*

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în anul 2007 aferentă unor facturi primite pentru lucrări de construcții-montaj, limitându-se la invocarea nerespectării de către **SC .X. .X. .X. SA** a prevederilor art.150 alin.3 și art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără însă să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completarile ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completarile ulterioare:

*„(2) **Inspecția fiscală are următoarele atribuții:***

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va **desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.12.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de construcții-montaj și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.12.2010 nu s-au analizat dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru ca aceste stocuri degradate, să fie încadrate ca fiind livrări.

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus ca societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor in suma de .X. lei, rezultate in baza Procesului verbal din 08.12.2009 in care se precizeaza ca aceasta reprezinta „diferenta intre pretul folosit in contract si cel istoric sa fie trecuta pe pierdere”, în temeiul art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece “*nu exista o lipsa de gestiune a unei cantitati de tabla, nefiind constatate lipsuri [...] fata de stocurile inregistrate*”, ci “*a avut loc o scadere a calitatii tablei existente [...]*”.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.4 si alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

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

Potrivit pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, **dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Totodată, conform prevederilor art.128 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit prevederilor pct.6(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“6. (1) În sensul art.128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art.153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art.128 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

(2) În sensul art.128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se

consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”

Prevederile legale de mai sus se referă la operațiunea de livrare de bunuri ce reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, precum și la faptul că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate nu constituie livrare de bunuri, iar bunurile constatate lipsă din gestiune constituie livrări de bunuri efectuate cu plata.

Mai mult, lipsa din gestiune a bunurilor se stabilește prin inventariere conform OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

“2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege.”

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat ca „in luna decembrie 2009 este inregistrata in evidenta contabila articolul contabil 658806=30101 cu suma de .X. lei in baza procesului verbal din 08.12.2009 in care se precizeaza ca “suma de .X. lei rezultata ca diferenta intre pretul folosit in contract si cel istoric sa fie trecuta pe pierdere.”

Astfel, pentru cheltuiala nedeductibila fiscal in suma de.X. lei in baza prevederilor art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”

Având în vedere prevederile actelor normative în vigoare, respectiv pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:

*“(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, **dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:***

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic”

organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de lege, respectiv dacă stocurile casate se încadrează în categoria bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, cauzele obiective ce au condus la degradarea acestora, dovedite cu documente și dacă se face dovada că acestea au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, în funcție de cele rezultate trebuind să stabilească dacă operațiunea reprezintă operațiune taxabilă sau nu din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.12.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.12.2010 se constată că societatea a întocmit Procesul verbal din data de 08.12.2010 prezentat la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală nu au analizat condițiile impuse de normele de aplicare a Codului fiscal, ce trebuie îndeplinite cumulativ, pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ sa nu fie considerate livrare de bunuri cu plata.

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

„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborate cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: “12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.12.2010, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice societatea în vederea reanalizării taxei pe valoarea adăugată colectată și în funcție de cele constatate la reanalizare, de

cele precizate în deciziei și de prevederile legale incidente să stabilească dacă societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

5. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei, cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA aferenta unor prestari de servicii, in conditiile in care simpla achizitie a serviciilor si simpla detinere a facturilor nu reprezinta o activitate economica susceptibila sa genereze drept de deducere, iar societatea contestatoare nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte o situatie diferita fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, in anul 2009 SC .X. .X. .X. SA a dedus TVA in suma totala de .X. lei aferenta urmatoarelor facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X.:

- nr..X./29.04.2009 in valoare de totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei,

- nr..X./01.07.2009 in valoare toatala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei,

- nr..X./01.10.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei.

Aceste facturi fiscale *reprezinta ore neefectuate de catre SC .X. SRL in baza contractului de prestari servicii prin care aceasta societate executa diverse lucrari de tamplarie pentru nave.* Conform actului aditional nr.10/27.02.2009 la contractul de inchiriere incheiat intre SC .X. SRL si **SC .X. .X. .X. SA** s-a convenit compensarea chiriei datorata de SC .X. SRL cu orele neefectuate de aceasta.

In conformitate cu art.145 alin.2 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**.

.X. .X. .X. SA sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece *“.X. .X. nu desfasoara in principal operatiuni taxabile, ci desfasoara operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere [...] sau operatiuni care nu sunt taxabile in Romania conform art.126 alin.8 din Codul fiscal”*.

Mai mult, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.b, lit.c si lit.d (sau prevederile art.143 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *.X. .X. are drept de deducere a TVA aferenta lucrarilor si serviciilor de tamplarie prestate de .X. .X. intrucat aceste servicii sunt destinate utilizarii in folosul unor operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere.*

In drept, potrivit art.145 alin.2 lit.a) si art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„art.145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;[...]

art.146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[...]”

De asemenea, conform prevederilor art.56 alin.1 si art.65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

art.56 – “Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

art.65 - “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunilor taxabile.**

In lumina acestor considerente si in continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective

care sa demonstreze ca operatiunile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor de forma.

In speta, din Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010 se retine ca facturile fiscale emise de SC .X. SRL .X.:

- nr..X./29.04.2009 in valoare de totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei,

- nr..X./01.07.2009 in valoare toatala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei,

- nr..X./01.10.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, *reprezinta ore neefectuate de catre SC .X. SRL in baza contractului de prestari servicii prin care aceasta societate executa diverse lucrari de tamplarie pentru nave.* Conform actului aditional nr.10/27.02.2009 la contractul de inchiriere intre SC .X. SRL si **SC .X. .X. .X. SA** s-a convenit compensarea chiriei datorata de SC .X. SRL cu orele neefectuate de aceasta.

In ceea ce priveste argumentele societatii potrivit carora:

“.X. .X. detine facturi ce corespund cerintelor legale prevazute la art.155 alin.5 din Codul fiscal [...]

.X. .X. este indreptatita sa deduca TVA aferenta serviciilor de tamplarie prestate de catre .X. .X., aceste servicii fiind destinate utilizarii in folosul unor operatiuni scutite de TVA cu drept ded deducere,

Serviciile prestate catre .X. .X. de .X. .X., precum si pretul acestora, a fost agreat de comun acord intre doua societati independente din punct de vedere al relatiilor juridice dintre ele. Aceste servicii se refera la activitatea principala a .X. .X. si anume constructia si repararea de nave (Nu sunt servicii care sa nu aiba legatura cu activitatea principala a societatii)”, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece:

- simpla emitere a unei facturi, nu este suficienta pentru justificarea operatiunilor inregistrate, lipsa documentelor justificative din care sa rezulte efectuarea prestatiei ducand la imposibilitatea verificarii executarii serviciilor prestate, respectiv a lucrarilor de tamplarie pentru nave,

- reglementarile legale in vigoare privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile se refera expres la „bunurile care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă,” or în cazul în speță

nu se face dovada prestarii serviciilor, **SC .X. .X. .X. SA** neprezentând documente justificative care sa contrazica sustinerile organelor de inspectie fiscala potrivit carora „*Din verificarea efectuata a rezultat ca facturile enumerate mai sus reprezinta ore neefectuate de catre SC .X. SRL in baza contractului de prestari servicii [...]*” .

De asemenea, nu poate fi retinuta explicatia data de societatea contestatoare potrivit căreia “[...] .X. .X. are drept de deducere a TVA aferenta lucrarilor si serviciilor de tamplarie prestate de .X. .X. intrucat aceste servicii sunt destinate utilizarii in folosul unor operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere [...]. Acest drept de deducere este conferit de prevederile 145 alin.2 lit.b, c sau d din Codul fiscal [...]”, întrucât nu a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala documente din care sa rezulte ca serviciile sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: operațiuni taxabile .

Mai mult, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului unitatii pentru justificarea acordarii deductibilitatii fiscale a acestor cheltuieli (anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./02.12.2010).

Conform raspunsului formulat „cele trei facturi mentionate, primite de la SC .X. SRL nu au fost inregistrate la cheltuieli nedeductibile inclusiv TVA colectat, intrucat nu a fost considerata de catre .X. .X. ca fiind o penalitate facturata de catre furnizor.”

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere TVA in suma de .X. lei, intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca serviciile prestate inscrise in cele trei facturi emise de SC .X. SRL au fost efectuate in beneficiul contestatoarei si sunt destinate operatiunilor taxabile.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa demonstreze ca serviciile facturate au fost destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, motiv pentru care in temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinite cu dovezi obiective pentru capatul de cerere privind TVA deductibila in suma de .X. lei.

6. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a

Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii si temeiniciei masurii dispuse de organele de inspectie fiscala constand in obligarea SC .X. .X. SA la plata taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. reprezentând livrări intracomunitare de servicii, in conditiile in care contestatoarea motiveaza ca acestea reprezinta lucrari de asistenta tehnica, servicii de proiectare si lucrari de reparatii pentru care locul taxarii este acolo unde beneficiarul este stabilit sau are sediul fix in Comunitate, aspect neanalizat de organele de inspectie fiscala.

În fapt, in perioada martie-iunie 2009 **SC .X. .X. .X. SA** a efectuat lucrari de asistenta tehnica la navele 800 TEU si servicii de proiectare catre .X. .X. .X. Olanda in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390, aceste livrari pe codul de TVA NL005119625 B01.

In luna august 2009 **SC .X. .X. .X. SA** a efectuat lucrari de reparatii la o nava catre .X. .X. &.X. BV Olanda in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390, aceste livrari pe codul de TVA NL004633167 B01.

Conform adresei nr..X./10.06.2010 emisa de Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, respectiv *Raportul privind informatiile primite prin sistemul VIES*, rezulta ca „*aceste coduri de TVA nu au fost active pe perioada efectuarii tranzactiilor mentionate mai sus.*”

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului societatii in legatura cu acest aspect. Conform raspunsului formulat *societatea a facturat pe acest cod de TVA, pentru ca acest cod de TVA a fost valid in momentul introducerii in baza de date a societatii. Intre timp firma .X. .X. .X. si-a modificat codul de TVA, fara sa comunice la timp aceasta modificare. Referitor la factura emisa catre .X. .X.&.X. BV Olanda, la preluarea datelor din declaratia 390 acest cod de TVA (NL004633167 B01) a fost acceptat ca si cod corect.*”

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare justificarea societatii conform prevederilor Anexei nr.1 pct.2 din OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea procedurii de solicitare a verificarii valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA in Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. .X. .X. SA** a incalcat prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**. (anexa nr.14 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010)

SC .X. .X. .X. SA sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat ca temei legal art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat codurile de TVA ale acestor societati nu au fost active pe perioada derularii tranzactiilor, intrucat aceste

prevedereri se refera la livrari de bunuri, iar in cazul de fata este vorba de prestari de servicii intangibile ce sunt impozabile in tara unde este stabilit clientul, conform art.133 alin.2 lit. g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, nu este relevant daca codurile de TVA mentionate in facturile emise au fost sau nu valide la data prestarii serviciilor, iar validitatea informatiilor privind codul de TVA mentionat in facturi nu poate anula tratamentul TVA al unei tranzactii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.1 si alin.2, art.143 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

« art.133 - (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

[...]g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:[...]

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

[...]2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6);[...].

art.143 (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.[...]

art.150 - (1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

[...] b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5);[...].

art.155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;[...].

art.157 (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).[...].

Astfel, din dispozițiile legale citate, reiese că locul prestării serviciilor este locul unde clientul cărui ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are sediul fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, caz în care persoana obligată la plata TVA este clientul, care aplică metoda "taxării inverse" prin evidențierea în

decont a taxei, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata, cu respectarea regulilor de deducere stabilite prin lege.

Se retine ca regula generala ca locul prestarii serviciilor este locul unde isi are stabilit sediul activitatii prestatorul sau, sau in lipsa acestora, domiciliul sau resedinta sa obisnuita.

Prin exceptie de la regula de baza, locul prestarii poate fi considerat pentru anumite prestari de servicii, ca fiind locul unde isi are stabilit sediul activitatii beneficiarul. Aceste prevederi sunt prevazute la art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **SC .X. .X. .X. SA** sustinand ca se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.g pct.5 din actul normativ mentionat, respectiv sustine ca a prestat „serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare” pentru care locul prestarii este la sediul beneficiarului, respectiv in Olanda

Totodata, cu privire la aplicarea scutirilor de TVA, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprinse in anexa aprobată prin OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“art.1 - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

art.10 - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Din prevederile legale mentionate rezulta ca livrarile intracomunitare care sunt expediate din Romania intr-un alt stat membru al Uniunii Europene sunt operatiuni impozabile in Romania, tara unde se gasesc bunurile in momentul in care incepe expeditia acestora. Aceste operatiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere a taxei aferente achizitiilor, cu conditia ca beneficiarul sa ii comunice furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Roamnia si ca acest cod sa fie inscris in mod expres pe factura. In caz contrar, operatiunile sunt taxabile in Romania si se supun cotei standard de TVA.

Sintetizand aceste prevederi legale in materia taxei pe valoare adaugata, se retin doua conditii esentiale pentru operatiunea analizata:

- identificarea locului prestarii serviciului efectuat,
- o livrare intracomunitara este scutita de TVA daca clientul ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat al furnizorului.

Potrivit celor de mai sus se retine ca prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010 nu au fost analizate operatiunile realizate de contestatoare in intregul lor, nefiind avute in vedere stabilirea teritorialitatii respectiv, a locului prestarii serviciilor si pe cale de consecinta daca aceste servicii se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care se aplica exceptia sau daca sunt aplicabile prevederile art.133 alin.1 din acelasi act normativ, ca si regula generala de stabilire a locului prestarilor de servicii. Astfel, este necesara analizarea naturii acestora, pe baza de documente si stabilirea in ce au constat concret aceste servicii, de ce au fost raportate in „*Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri*”, in concordanta cu prevederile legale incidente, respectiv art.126 si

art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere faptul ca prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010 care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010* organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare toate aspectele legale de facturarea acestor operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

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

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

Prin urmare, Directia Generala de Solutionare a Contetatiilor nu se poate pronunța pe fondul cauzei intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat natura serviciilor prestate, astfel incat se va desfiinta partial *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010* pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, urmand ca Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspectie Fiscală prin alta echipa, sa reanalizeze situatia in functie de retineri, documente, argumente si dispozitiile legale mai sus invocate tinand seama si de celelalte argumente ale societatii contestatoare.

7. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată in suma de .X. lei, contestata, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor si penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată in suma de .X. lei datorată bugetului de stat în condițiile în care calculul acestora este eronat, iar solutiile emise au fost de desființare si respingere parțiala pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina **SC .X. .X. .X. SA** majorări de întârziere în

sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, pentru perioada 25.08.2007-31.10.2010, valoarea totală de **.X. lei** fiind înscrisă în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./02.12.2010.

SC .X. .X. .X. SA prin contestația formulată contestă suma de **.X. lei** reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, contestată, în suma de **.X. lei**, anexa nr.11 la contestația nr..X./21.01.2011.

Organele de inspectie fiscală au calculat pentru taxa pe valoarea adăugată contestată, majorările și penalitățile de întârziere aferente, stabilind următoarele valori:

- aferent TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, majorările de întârziere sunt în suma de **.X.** iar penalitățile de întârziere sunt în suma de **.X. lei**,
- aferent TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, majorările de întârziere sunt în suma de **.X.** iar penalitățile de întârziere sunt în suma de **.X. lei**,
- aferent TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, majorările de întârziere sunt în suma de **.X.** iar penalitățile de întârziere sunt în suma de **.X. lei**,
- aferent TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, majorările de întârziere sunt în suma de **.X.** iar penalitățile de întârziere sunt în suma de **.X. lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Conform art. I pct. 10 și art. III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 și 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

art. 120 - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu 01.10.2010 – *“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

“ART. 120¹ - Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din interpretarea dispozițiilor normative invocate se desprinde concluzia ca accesoriile se calculeaza asupra obligatiilor bugetare datorate si neachitate la bugetul general consolidat.

Intrucat, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin prezenta decizie, au stabilit :

- la capitolul III pct.3, 4 si 6 desfiintarea *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010* pentru TVA stabilita suplimentar in suma totala de .X. lei (.X.+X.+X.), iar
- la capitolul III pct.5 respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei, si

avand in vedere cele mentionate mai sus, precum si prevederile art.47 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

“(2) Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a

actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, coroborat cu principiile de drept „*accessorium sequitur principale*” potrivit caruia ceea ce este accesoriu urmează situația a ceea ce este principal și „*ad imposibillum nulla est obligatio*” potrivit caruia un debitor nu mai are nici o obligație, dacă debitul nu îi este imputabil lui, se va

- respinge contestația pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: “(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*” și
- se va desființa *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .X./02.12.2010* pentru suma totală de **.X. lei** (X+X+X) reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei** (.X.+X.+X.), în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: “(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*” coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: “12.7. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a și pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. .X. .X. SA** împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010* emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./02.12.2010 cu privire la diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2008 in suma de **.X. lei**.

2. Desfiintarea partiala a *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010* emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./02.12.2010 cu privire la diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2008-2009 cu suma de **.X. lei**,
urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. .X. .X. SA** împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010* emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./02.12.2010 cu privire la:
- TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**.

4. Desfiintarea partiala a *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X/30.06.2009* emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.X/29.06.2009 cu privire la:
- TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**,
urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X

Şef serviciu: X

Consilier juridic: X

Intocmit: X 14.03.2011