

DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice O1 - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa din 02.08.2007, asupra contestatiei formulata de SC X SA O1.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 11.06.2007 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice O1 - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspecție Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 07.06.2007, privind impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice O1 in data de 26.07.2007, asa cum rezulta din stampila registraturii, aplicata pe adresa de inaintare a contestatiei. Fata de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv 26.06.2007, dupa cum rezulta din confirmarea de primire aflata in copie la dosar, transmisa de Directia Generala a Finantelor Publice O1 cu adresa din 08.08.2007, contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 si art.209 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatie SC X SA O1 prezinta urmatoarele argumente:

a.Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

a.1. cu privire la TVA necolectata

Societatea arata ca prin raportul de inspectie fiscala -filele 7 si 8- s-a constatat ca societatea nu a colectat TVA, in urmatoarele cazuri:

a.1.1. TVA necolectat pentru despagubirile platite de armatorii/agentii unor nave care au cauzat avarii la mijloacele fixe ale societatii. Constatarea organului de control a fost ca societatea ar fi incalcat dispozitiile art. 137 alin.3 lit.b din Codul fiscal, conform cauia baza de impozitare nu cuprinde sumele reprezentând daune interese, stabilite prin hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate, fara a se exclude din baza de impozitare orice sume care reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.

In cazul de fata societatea a respectat prevederile legale, suma incasata reprezentand repararea prejudiciului cauzat activelor societatii de platitorii despagubirilor. Suma incasata nu a avut legatura cu contravaloarea serviciilor prestate de societate clientilor sai, iar platitorii sunt doar autorii pagubei fara a avea cu societatea un alt raport decat cel delictual, mentionat.

a.1.2. TVA necolectata pentru facturile emise catre T Tara 2, reprezentand servicii de acoperire vagoane cu prelate. Societatea sustine ca in acest caz nu exista obligatia de colectare, deoarece operatiunea beneficiaza de scutire cu drept de deducere fata de dispozitiile art.143. alin.1 lit.c din Codul fiscal, conform caruia sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata prestarile de servicii, inclusiv transportul si prestarile de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive. Lucrarile s-au executat la mijloace de transport aflate in regim vamal de tranzit -regim vamal suspensiv, conform art.48 alin.3 lit.a) din Codul vamal, aprobat prin Legea 141/1997. Se mentioneaza ca documentele prevazute de art.6(8) din OMFP 1846/2003, constituie anexa 1 la contestatie, 469 pagini.

a.1.3. TVA necolectat pentru facturile emise catre T Tara 2, reprezentand refacturare manevre CFR. Se arata ca sustinerea organului de control a fost ca societatea ar fi incalcat dispozitiile art.137

alin.3 lit.e din Codul fiscal, potrivit caruia baza de impozitare nu cuprinde sumele achitate de furnizor sau prestator, in numele si in contul clientului, si care apoi se deconteaza acestuia, precum si sumele incasate in numele si in contul unei alte persoane. In cazul de fata societatea a respectat prevederile legale, astfel ca imputatia necolectarii TV A este lipsita de temei legal.

a.1.4. TVA aferenta despatch facturat catre A in martie 2007, pentru navele operate in septembrie 2004-aprilie 2005. Aceasta suma a fost stabilita eronat ca TVA necolectat, deoarece chiar organul de control recunoaste ca suma a fost colectata dar la o alta data decat considera acesta legal.

In ceea ce priveste momentul emiterii facturii/colectarii TVA, 14 martie 2007, raportat la data de 28 februarie 2007 cand s-a realizat acordul partilor cu privire la datorarea si quantumul despatch-ului, acesta coincide cu prevederile contractelor dintre parti potrivit carora : -in cazul in care nava a inregistrat despatch acesta va fi virat Prestatorului in termen de 90 de zile de la confirmarea time-sheet-ului; - in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va intocmi factura conform calculatiei confirmate de beneficiar, in termen de 3 zile de la data confirmarii.

Facturarea operatiunilor de incarcare/ descarcare/ depozitare/ altor operatiuni portuare specifice, se face de catre X separat de despatch. Acesta este o prima de celeritate pentru economisirea timpilor de stalii (stationarea navei pentru incarcare/descarcare). Aceasta prima este platita de armator clientului X iar acesta o vireaza catre X in cazul in care exista contracte care stipuleaza acest drept pentru X. Calculul despatch-ului se realizeaza prin time-sheet urmat de eventuale corectii/punctaje ale ambelor parti; time sheet-ul confirmat este un act asimilabil situatiilor de lucrari.

Societatea invoca prevederile art.59 alin.2 din HG nr.44/2004 potrivit caruia pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt cele de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertize si altele asemanatoare, data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari si, dupa caz, data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari, aratand ca a intocmit corect factura dupa confirmarea de catre A a despatch-ului, ceea ce face ca imputatia necolectarii TVA-ului la data terminarii operarii navelor sa fie neintemeiata.

a.2 cu privire la TVA fara drept de deducere

Societatea arata ca prin raportul de inspectie fiscala -filele 8 si 9- s-a constatat ca aceasta ar fi dedus in mod nelegal TVA, in urmatoarele cazuri:

a.2.1. TVA aferenta facturii din 31.03.2006 emisa de N. Dreptul de deducere pentru aceasta suma a fost negat pe considerentul ca ar reprezentat o decontare. In realitate aceasta a fost o operatiune proprie a societatii - vanzarea unei cantitati de produse reziduale, conform facturii.

a.2.2. TVA aferenta facturii din 05.04.2004 emisa de R SA. Dreptul de deducere pentru aceasta suma a fost negat pe considerentul ca relatia A2-X exista la momentul incheierii contractului cu R si ca atare nu a reiesit ca serviciile prestate ar fi destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In aprecierea dreptului de deducere cu privire la TVA aferenta achizitiei acestui serviciu organul de control nu a tinut seama de:

- prevederile contractului de agent, potrivit carora comisionul de 10% se datoreaza inclusiv prin raportare la prestatiile derulate ca urmare a negocierii desfasurate de agent, ceea ce conduce la ideea ca esentiala nu era incheierea contractului/gasirea clientului ci comenzile acestuia/prestatiile efectuate in favoarea clientului. Contractele cu A2 incheiate de X sunt contracte cadru, care presupun lansarea de comenzi si executarea acestora, ori comisioanele catre R au fost datorate fata de prestatiile, operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, efectuate in favoarea clientului A2.

- faptul ca pana in anul 1999, anul incheierii contractului de agent dintre R si X, relatia dintre A2 si X era una intermediata, in timp ce dupa data contractului de agent relatia a fost una directa.

- prevederile Legii nr.509/2002 privind agentii comerciali permanenti, care, de la intrarea in vigoare, guverneaza si contractul de agentie comerciala dintre X si R. Potrivit acesteia, indemnizatia agentului se cuvine inclusiv in cazul sporirii semnificative a volumul operatiunilor comerciale cu clientii existenti . In cazul dat, agentul R a determinat cresterea volumului de marfa derulat prin X de catre A2.

a.2.3. TVA deductibila aferenta facturilor de prestatii emise de SC G SRL si SC A3 SRL. X SA are ca obiect principal activitatea de manipulari de marfuri diverse, in special a produselor din industria chimica. Fata de acesta, lucrarile de reparatii macara si repectiv reductor au legatura directa cu operatiunile taxabile ale societatii.

b. Referitor la impozitul pe profit:

b.1 - cu privire la considerarea ca nedeductibile a unor cheltuieli pentru care s-a susținut lipsa documentelor justificative - fila 11 din raport:

b.1.1. cheltuiala efectuata pentru reparatie macara (aducere la starea de functionare) si asistenta tehnica, conform facturilor din 15.07.2005 si din 01.02.2005 emise de SC G SRL, are legatura cu operatiunea de incarcare/descarcare (principala sursa de venit a societatii), fiind valabile si in acest caz explicatiile de la punctul a.2.3. Fata de aceasta si avand in vedere prevederile art.21(1) din Codul fiscal, rezulta ca suma reprezinta cheltuiala deductibila. Imputarea de catre organul de control a incadrarii cheltuielii in ipoteza prevazuta de art.21(4) lit.m din Codul fiscal (aplicabil contractelor de management/consultanta/asimilate) nu are legatura cu situatia de fapt descrisa anterior.

b.1.2 cheltuiala facuta pentru reparatii electrice/electronice la echipamentul pod descarcator apartinand societatii, conform facturilor emise de SC L SRL, reflecta operatie de reparatii -aducere la starea de functionare initiala a echipamentului- si reprezinta cheltuiala deductibila conform art.21 alin.1 din Codul fiscal. Se face trimitere la sustinerile de la punctul anterior, referitor la lipsa de relevanta in cauza a dispozitiilor art.21(4) lit.m din Codul fiscal, indicate in raportul de inspectie fiscala. Se mentioneaza ca documentele justificative ale operatiunii -contracte, comenzi ale lucrarilor in cadrul contractelor acceptate de prestator, procese verbale receptie, facturi- sunt prezentate in anexa 6 la contestatie.

b.1.3. referitor la cheltuielile facute pentru lucrari de reparatii ale instalatiilor electrice executate de Cs SA, se arata ca sunt valabile cele aratate la punctele b.1.1 si b.1.2.

b.1.4. referitor la cheltuielile privind comision in favoarea R, conform facturii din 05.04.2004, se arata ca sunt valabile explicatiile de la punctul a.2.2 de mai sus privind justificarea legaturii dintre cheltuiala si operatiunile impozabile ale societatii. Sunt indeplinite cerintele art.21 (1) din Codul fiscal, privind deductibilitatea cheltuielii.

In ceea ce priveste incadrarea operatiunii in situatia prevazuta de art.21(4) lit.m din Codul fiscal, aceasta este considerata eronata, aratandu-se ca sunt indeplinite conditiile prevazute de punctul 48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, respectiv:

-intre R si X a fost incheiat un contract 11.08.1999 in vigoare la data emiterii facturii, conform actului aditional de prelungire
-serviciile de agent au fost prestate de R in baza contractului,
-gasirea de clienti pentru activitatile X corespunde necesitatii reale de dezvoltare a activitatii societatii ,
-contractul cuprinde date referitoare la parti, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute;
exista situatia facturilor A2 la care s-a aplicat comisionul de agenturare,
-specificul activitatilor X justifica necesitatea serviciilor prestate de R.

b.1.5 referitor la cheltuiala privind reparatie reductor, conform facturii din 07.05.2004 emisa de SC A3 SA, se face trimitere la sustinerile de la punctele a.2.3 si b.1.1 si b.1.2 din contestatie, cu privire la legatura dintre cheltuiala si operatiunile aducatoare de venituri ale societatii, la indeplinirea cerintelor de deductibilitate prevazute de art.21(1) din Codul fiscal si inaplicabilitatea in cauza a dispozitiilor art.21 alin.4 lit.m.

b.2 Cu privire la considerarea ca nedeductibila a cheltuielii aferenta facturii din 28.10.2004 emisa de SC T SA :

Se arata ca in raportul de inspectie fiscala -punctul 4 lit.b - fila 12- se imputa societatii inregistrarea in contul de cheltuieli a lucrarii de reamenajare auto. In cazul in care organul de control nu recunostea deductibilitatea integrala a cheltuielii, avea obligatia sa respecte dreptul societatii la deducerea in limita amortizarii corespunzatoare, ceea ce in cauza nu s-a realizat.

b.3 - Cu privire la inregistrarea de catre societate a veniturilor din despatch:

Se arata ca in raportul de inspectie fiscala -punctul 4 lit.d filele 12-13, s-a constatat inregistrarea cu intarziere sau deloc a veniturilor din despatch.

b.3.1 sunt facute precizari cu privire la natura despatch-ului si la operatiunile desfasurate de X precizari ce stau la baza analizei de la punctul b.3.2. Astfel, in ceea ce priveste natura despatch-ului in legislatie si in literatura de specialitate se arata ca acesta reprezinta un mijloc de stimulare de catre armator (navlosant) a navlositorului in accelerarea operatiunilor de incarcare sau descarcare a marfurilor sub forma unei prime de celeritate (despatch money). Operatorul portuar poate primi prima de celeritate doar daca exista o conventie cu navlositorul in acest sens. Acesta de regula transfera catre operator ceea ce primeste de la armator. Pentru a fi datorata de armator prima

de celeritate trebuie prevazuta ca atare charter-party. Prima de celeritate se datoreaza pentru timpul salvat -ore/minute- fata de durata convenita.

In ceea ce priveste rolul X in operatiunile de incarcare/descarcare ce in anumite conditii dau nastere dreptului la despatch, se precizeaza:

-societatea nu este parte a contractului de navlosire ;

-X factureaza/evidentiaza distinct operatiunile de incarcare/descarcare/depozitare de prima de celeritate (despatch).

-tarifele pentru operatiuni sunt prevazute in contracte/oferte/comenzi, distinct de despatch.

-exista cazuri in care operatiunile de incarcare/descarcare s-au efectuat in beneficiul/la ordinul unor societati cu care nu au fost incheiate contracte scrise prin care sa se prevada dreptul X la transferul despatch-ului si/sau termenul/conditiile de plata.

-pana la confirmarea time-sheet-urilor nu exista certitudinea nici cu privire la suma despatch-ului si nici a datorarii lui.

-prin inregistrarea de contrastalii dreptul la despatch se diminueaza in relatia cu clientul.

b.3.2 - analiza cazurilor retinute de organul de control

a. Cazul F1. Pentru navele operate pentru acest client, s-a purtat o bogata corespondenta, ce denota lipsa de intelegere/consens a partilor cu privire la datorarea/cuquantumul despatch-ului, ceea ce exclude de la aplicare orice clauza potrivit careia «tacerea» in termenul prescris ar insemna «acceptare ».

b. Cazul Ef. Pentru navele operate pentru acest client au existat reclamatii privind disparitia unor cantitati de marfa ceea ce a pus sub semnul intrebarii pretentiile X la despatch. Mai mult intre parti a existat si un litigiu solutionat conform procesului verbal de conciliere din 10.02.2004. Abia dupa aceasta data beneficiarul a acceptat deblocarea situatiei despatch-lui si acesta s-a putut individualiza si factura.

c.cazul Pl. Contractul din 08.02.2005 prevede la art.20 ca in situatia in care nava a inregistrat despatch, prestatorul intocmeste factura conform calcuatiei confirmate de beneficiar, in termen de 3 zile de la data confirmarii. Facturile catre acest client au fost emise de X conform prevederilor contractului, la data confirmarii.

d. Cazul P1 SA. Pentru navele operate in anii 2003-2004, P1 a sustinut prin adresa din 02.12.2004 ca nu are clauze de plata contra-stalii si/sau despatch si nu este parte in contractul de navlosire (deci nu are capacitatea de a transfera catre X despatch-ul datorat de

armator) ceea ce justifica nefacturarea de catre X a vreunui despatch aferent respectivelor nave. In ceea ce priveste perioada acoperita de contractul din 2005, potrivit art.20, in situatia in care nava a inregistrat despatch prestatorul intocmeste factura conform calculatiei confirmate de beneficiar, in termen de 3 zile de la data confirmarii. Fata de data confirmarii despatch-ului aferent navelor operate in 2005 -scrisoarea din 23.06.2006- factura din 27.06.2006 a fost intocmita in termenul prevazut de contract.

e.Cazul A5 - factura din 06.06.2002. Contractul X pentru navele aratate in factura a fost incheiat cu A2. Potrivit contractului, beneficiarul depune toate diligentele pentru incasarea de la armator a contravalorii despatch-ului in maxim 3 luni de la data primirii timesheet-ului de la prestator. Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite prestatorului in termen de 15 zile de la incasare.

f.Cazul A2. Contractele incheiate de X cu A2 prevad urmatoarele:

-Contractul din 03.06.1998 valabil si pentru anul 1999: "Beneficiarul va depune toate diligentele pentru incasarea de la armator a contravalorii despatch-ului in maxim 3 luni de la data primirii time-sheet-ului de la prestator. Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite prestatorului in termen de 15 zile de la incasare ».

-Contractul din 2000 valabil pentru anii 2000 si 2001: "in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va incasa integral valoarea acestuia. Beneficiarul va depune toate diligentele [..] pentru incasarea de la armator a contravalorii despatch-lui in max.15 zile de la data primirii time sheet-lui de la prestator. Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 30 de zile de la incasarea acestora ".

Pentru navele operate in cadrul acestor contracte, care au inregistrat despatch, s-au emis facturile: din 22.08.2003 catre A2, la data la care partile implicate in derularea operatiunilor -A2, A5 si N- au ajuns la un consens in ceea ce priveste suma datorata catre X si platitor; din 01.10.2003 catre N; din 04.07.2002 catre A2, la data la care partile implicate in derularea operatiunilor -A2 si A5 au ajuns la un consens in ceea ce priveste suma datorata catre X si platitor; din 05.09.2002 catre A2 - emiterea facturii a avut la baza confirmarea A2 privind incasarea despatch-ului de la armator, conform mesajului din 05.09.2002.

- contractele nr.221212002 si 221112002, valabile pentru anul 2002, prevad: "in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va incasa integral valoarea acestuia. Beneficiarul va depune toate diligentele (..] pentru incasarea de la armator a contravalorii despatch-ului in max.15 zile de la data primirii time sheet-ului de la prestator . Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 30 de zile de la incasarea acestora". Pentru navele operate in cadrul acestor contracte pentru care s-a inregistrat despatch a fost emisa factura din 08.10.2003 catre A2. Emiterea facturii a avut la baza confirmarea partilor implicate privind cuantumul sumei si datorarea ei catre X, respectiv adresa a A2 si adresa din 07.07.2003 a Tr.

- contractele din 2003 si 2003 valabile pentru anii 2003 si 2004 prevad ca « in cazul in care nava a inregistrat despatch, prestatorul va incasa integral valoarea acestuia. Beneficiarul va depune toate diligentele pentru incasarea de la armator a contravalorii despatch-ului in max. 15 zile de la data primirii time-sheet-ului de la prestator. Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 30 de zile de la incasare.» Pentru navele operate in cadrul acestor contracte, care au inregistrat despatch, au fost emise facturile: din 01.10.2003 catre A2 - emiterea facturii a avut la baza confirmarea de catre A2 a posibilitatii de transfer a despatch-ului -fax 16334/27.08.2003; nr.9939268/13.04.2004 catre A2. Emiterea facturii a avut la baza confirmarea A2 de incasare a despatchului de la armator si acordul partilor cu privire la valoarea despatch-ului aferent navelor mentionate in factura, acord ce a intervenit la 13.04.2004; din 20.04.2004 catre A2 - emiterea facturii s-a facut in baza confirmarii A2 privind incasarea despatch-ului pentru navele mentionate in factura si acordul partilor privind valoarea despatch-ului (fax A2 din 20.04.2004); din 25.11.2004 si din 25.11.2004 catre A2 - emiterea acestora a avut la baza acordul partilor cu privire la valoarea despatch-ulu, manifestat prin scrisoarea din 11.11.2004; stornarea facturilor din 17.12.2004 avand in vedere neincasarea despatch-ului de catre A2, de la armator si in consecinta neindeplinirea conditiilor de virare catre X, conform adresei A2.

-Contractele din 2005, valabile si pentru anul 2006 prevad ca, « in cazul in care nava a inregistrat despatch, prestatorul va intocmi factura conform calculatiei confirmate de beneficiar, in termen de 3 zile de la data confirmarii ». In cadrul acestui contract s-a emis: factura din 08.02.2005 catre A2. Emiterea facturii s-a relizat la respectiva data fata

de confirmarea prin adresa din 08.02.2005 a A2 de incasare a despatch-ului aferent navelor respective.

Din clauzele contractuale reiese ca intocmirea facturii de despatch de catre X a fost supusa la doua conditii: 1) incasarea de catre A2 de la armator a despatch-ului (conditie valabila pana in 2005) si 2) confirmarea expresa de catre A2 a calculatiilor despatch-ului. Plecand de la aceasta rezulta ca repunerea de catre organul de control a veniturilor din despatch la momentul terminarii operarii navei nu este corecta/legala deoarece existenta dreptului X la despatch si intinderea acestui drept nu era cunoscuta la momentul la care a avut loc repunerea.

g. Cazul I. Intre X si I s-au incheiat urmatoarele contracte: nr.2337 si 2338/2003, potrivit carora "in cazul in care nava a inregistrat despatch acesta va fi virat integral prestatorului[...] beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului. Termenul de plata pentru soldul rezultat din balanta contrastalii - despatch se va stipula in punctaje trimestriale ."; Contracte nr.2557/2005 si 2533/2005 potrivit carora "in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va emite factura in termen de 3 zile de la data confirmarii calculatiei." Emiterea facturilor/evidentierea venitului in relatie cu acest client s-a putut realiza doar pe baza punctajului/confirmarii calculatiei. Confirmarile date de I au fost mentionate pe fiecare factura in parte si sunt anexate prezentei ca anexa 16.

h. Cazul I2. Intre X si I2 nu a fost incheiat un contract scris. Datorarea de catre I2 de despatch inregistrat de navele operate de X in perioada 2001-2003 s-a facut fata de acordul I2 si punctajul facut de parti cu privire la sume. Emiterea facturilor din 14.11.2003 si 2.12.2003 si evidentierea veniturilor s-a putut realiza doar dupa ce a intervenit acordul partilor privind cuantumul despatch-ului.

i. Cazul R1. Intre X si R1 nu a fost incheiat contract scris. Acesta a fost si motivul pentru care R1 a refuzat sa recunoasca dreptul societatii la despatch aferent navelor operate in perioada 1999-2000, despatch calculat de X, neconfirmat de R1 sau armator. In acest sens este adresa din 01.04.2005 a R1. In ceea ce priveste facturile 19.11.2003 si 22.11.2004, acestea s-au putut emite doar dupa confirmarea/punctajul realizate de R1 prin mesajul din 18.11.2004.

h. Cazul N/A6. Intre X si A6 nu este incheiat contract de prestari servicii. Contracte au fost incheiate cu N - NSS, astfel:

-contract 24.01.2000, potrivit caruia: "art.18 alin.2 - in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va incasa integral valoarea acestuia. [..] beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 5 zile de la incasarea acestora"

-contract din 2001 valabil si pentru anul 2002 - art. 18 - alin. 2 - "in cazul in care nava inregistreaza despatch prestatorul va incasa integral contravaloarea acestuia [..] beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 5 zile de la incasare ".

-contract din 23.01.2003 potrivit caruia "in cazul in care nava inregistreaza despatch prestatorul va incasa integral contravaloarea acestuia [..] beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 5 zile de la incasarea acestora."

-contract din 17.02.2004 - art.18 alin.3 - " beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator, sume ce vor fi incluse in punctajul trimestrial despatch-contrastalii dintre N si X, beneficiarul avand obligatia ca in max.5 zile de la efectuarea punctajului sa comunice prestatorului situatia incasarii despatch-ului."

-contractul din 2005 potrivit caruia "in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va intocmi factura conform calculatiei confrmate de beneficiar in termen de 3 zile de la data confrmarii."

-contractul din 2006 potrivit caruia in cazul in care nava a inregistrat despatch , "prestatorul va intocmi factura conform calculatiei confrmate de beneficiar in termen de 3 zile de la data confirmarii".

Emiterea de catre X a facturilor catre NSS s-a facut dupa confirmarea calculatiilor si incasarea despatch-ului de la armator, conform prevederilor contractuale. Intre parti, inclusiv A6, s-au incheiat de-a lungul timpului mai multe protocoale ce au stat la baza emiterii facturilor - protocolul din 23.12.2004.

In ceea ce priveste despatch-ul facturat catre A6, fata de lipsa raportului juridic contractual direct acesta s-a putut evidentia pe baza si la data acelorasi protocoale. In ceea ce priveste despatch-ul nefacturat catre A6 acesta este in conformitate cu acordul de nedatorare/neemitere de pretentii pentru dispatch/diferente aferente nave operate anterior datei de 1 ianuarie 2005, conform corespondentei din 27 mai 2005 si 30 mai 2005.

k. Cazul S1. Contractul din 2001 (pentru marfuri din import) dintre X si S1 prevede la art.18 ca, "in cazul in care nava a inregistrat

despatch - prestatorul va incasa integral valoarea acestuia [..] beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator, sume ce vor fi incluse in punctajul trimestrial I-X". Contractul din 2001 prevede la art.29 ca: "in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va incasa integral valoarea acestuia. Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 5 zile de la efectuarea punctajului trimestrial contrastalii/despatch, daca nu exista datorii anterioare ale prestatorului fata de beneficiar din contrastalii inregistrate la nave operate incepand cu 01.01.2000". Pentru navele operate intre 2001-2003 punctajul a intervenit abia la 29.12.2004, in acest sens fiind adresa S1, ceea ce a determinat posibilitatea evidentierii venitului si emiterii facturii din 30.12.2004. Contractele si corespondenta mentionate constituie anexa 20.

l. Cazul A7. Contractul din 2003 incheiat intre X si A7 prevede prevede la art.31 ca "in cazul in care nava a inregistrat despatch acesta va fi virat integral prestatorului [...]. Beneficiarul va incasa sumele in valuta datorate de catre armator si le va remite ca atare prestatorului in termen de 5 zile de la incasare." Pentru navele operate in cadrul acestui contract a fost emisa factura 14.01.2005. Data emiterii este data stabilirii situatiei contrastaliilor la anumite nave operate in cadrul contractului si a necesitat conformarea A7 si punctajul sumelor.

m. Cazul Tr. Intre X si Tr nu a existat contract/raport direct. Tr a intervenit in lantul de raporturi juridice dintre diversi clienti ai X. Emiterea facturilor catre Tr a avut la baza acorduri/protocoale cu clientii X si s-a putut realiza doar dupa confirmarea sumelor si recunoasterea dreptului la despatch al X. In acest sens se mentioneaza confirmarile Tr din mesajul din 01.02.2006 (ce a stat la baza emiterii facturii 02.02.2006) si din 21.11.2005 (ce a stat la baza emiterii facturii din 28.11.2005.)

n. Cazul Re. Contractul din 05.01.2005 dintre R3 si X prevede la art.20 ca, "in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va intocmi factura conform calculatiei confirmate de beneficiar in termen de 3 zile de la data confrmarii." si in acest caz transferul despatch-ului catre X presupunand incasarea lui de la armator. Contractul din 5.01.2005 prevede la art.20 ca, "in cazul in care nava a inregistrat despatch factura se intocmeste pe baza calculatiei confirmate de beneficiar in termen de 3 zile de la confirmare". Neemiterea facturilor/neconstituirea venitului este datorata neconfirmarii calculatiilor de catre R3 si respectiv E1.

o. Cazul A. Intre X si A au fost incheiate contractele din 2004 valabil pentru operatiunile desfasurate in anul 2004 (care la art.28 prevede: «in cazul in care nava a inregistrat despatch acesta va fi virat Prestatorului in termen de 90 de zile de la confirmarea time-sheet-ului ») si contractul 2005 valabil pentru operatiunile desfasurate in anul 2005 (care la art.27 prevede: «in cazul in care nava a inregistrat despatch prestatorul va intocmi factura conform calculatiei confirmate de beneficiar in termen de 3 zile de la data confirmarii »). Confirmarea de catre A a calculatiilor/acordul partilor privind sumele datorate drept despatch a intervenit la data de 28.02.2007, data la care a fost avuta in vedere pentru inregistrarea venitului si emiterea facturii din 14.03.2007.

c. Referitor la impozitul pe venitul nerezidentilor.

Societatea arata ca la punctul 5 (fila 16) din raportul de inspectie fiscala in mod neintemeiat s-a constatat faptul ca societatea nu ar fi retinut la sursa impozitul pe venitul obtinut in baza contractului din 12.02.2005 de E si ca nu s-ar fi prezentat un certificat de rezidenta fiscala conform art.118 alin.2 din Codul fiscal pentru a se putea aplica prevederile conventiei pentru evitarea dublei impuneri dintre Romania si Tara 2, procedandu-se la calcularea unui impozit si majorari de intarziere.

Se precizeaza ca in timpul controlului s-a prezentat organului de inspectie certificatul de rezidenta fiscala din 05.06.2006 insotit de informatiile privind Contribuabilul 01.06.2006 si certificatul de afiliere pentru dl. Eu, arhitect, persoana identica din punct de vedere fiscal cu EU Mp .

Dovada ca certificatul de rezidenta fiscala sus-mentionat se referea la persoana cu care X a incheiat contractul de proiectare din 12.02.2005 o constituie identitatea dintre numarul de inregistrare fiscala aratat in certificatul de rezidenta si numarul de inregistre fiscala al EU MP aratat in contract si facturile emise catre X. Mai mult decat atat pe facturile aferente venitului in discutie se mentioneaza drept cod fiscal acelasi cod aratat anterior si drept titular al contului bancar in care s-a virat venitul, pe Eu.

Se mentioneaza ca la momentul derularii contractului X a cerut expres prin scrisoarea din 18.08.2006 transmisa Ministerului Finantelor Publice un punct de vedere privind obligatiile societatatii in legatura cu impozitul datorat de partenerul din contractul din 12.02.2005. Acestei solicitari Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala Legislatie Impozite Directe i-a raspuns prin adresa din 21.09.2006 prin care a aratat, in baza aceluiasi certificat de rezidenta

fiscala prezentat si organului de control, ca societatatii X ii revine ca singura obligatie inregistrarea contractului la autoritatea fiscala locala, iar in ceea ce priveste impozitul ca urmeaza a se aplica dispozitiile conventiei pentru evitarea dublei impuneri dintre Romania si Tara 2, potrivit carora daca nu se indeplinesc conditiile de timp si spatiu prevazute de conventie privind sediul permanent, venitul este impozabil in statul de rezidenta al partenerului, Tara 2.

In consecinta, societatea sustine ca in mod eronat organul de control a considerat ca nu i s-a prezentat un certificat de rezidenta fiscala pentru partenerul contractual, iar masurile aplicate de acesta sunt nelegale.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 07.06.2007 de Directia Generala a Finantelor Publice O1 - Activitatea de Control Fiscal, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 11.06.2007, organele de inspectie fiscala au procedat la solutionarea adresei adresei Directiei Generale a Finantelor Publice, Serviciul Administrare Contribuabili Mari nr.31456/21.11.2006, privind efectuarea unui control de fond la SC X SA urmare a faptului ca societatea a incheiat un contract de escrow, constatand urmatoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei: ianuarie 2004 - noiembrie 2006:

Societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata astfel:

- in lunile ianuarie 2005 si aprilie 2005 societatea a incasat prin conturile curente la banci suma reprezentand avarii, despagubiri la mijloacele fixe ale SC X SA (graifer, macara cheu), produse de beneficiari externi, pentru care nu s-a facturat si nu s-a colectat TVA.

Reparatia respectivelor mijloace fixe a fost efectuata in regie proprie pentru graifer si de catre terti -SC A9 SA pentru macara, societatea inregistrind TVA deductibil conform facturilor primite.

Prin neinregistrarea TV A colectat, nu au fost respectate prevederile titlului VI, Cap.VII, art 137, alin.(3), lit b, din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare;

- in perioada august 2005 - septembrie 2006 societatea a emis facturi catre Tc Tara 2, reprezentand acoperire cu prelate vagoane, conform contractului din 25.07.2005.

In timpul controlului agentul economic nu a prezentat documente justificative pentru scutirea de TVA cu drept de deducere, drept pentru care organul de control a calculat TVA colectat.

Nu au fost respectate prevederile titlului VI, Cap.IX, art.143, alin(1), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu OMFP nr.1846/2003, art 6.

- in perioada iulie 2006 - octombrie 2006 societatea nu a colectat TVA pentru facturile emise catre Tc Tara 2, reprezentind refacturare manevre CFR.

Prin neinregistrarea TVA colectat nu au fost respectate prevederile titlului VI, Cap VIII, art.137, alin.(3), lit.e, din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

- in luna martie 2007, societatea a facturat catre SC A SA prestari servicii aferente perioadei septembrie 2004 - aprilie 2005, pentru care a colectat TVA. Organul de control a repus TVA colectat in perioada la care se refera prestatia.

Prin neinregistrarea TVA colectat, in perioada la care se refera prestatia, nu s-au respectat prevederile titlului VI, Cap VI, art.134, alin.(3), din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna martie 2006 societatea a dedus in mod eronat TVA, aferent facturii din 31.03.2006 emisa de N SRL reprezentand factura de decontare in numele clientului. Prin deducerea sumei nu a fost respectate prevederile titlului VI, Cap.VII art.137, alin.(3) lit.e din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna aprilie 2004 societatea a dedus TVA aferent facturii din 5.04.2004 emisa de SC R SA , reprezentand comision in procent de 10%, conform contractului din 11.08.1999, ce prevede acest comision urmare a negocierii efectuate de SC R SA cu diversi parteneri pentru incheierea de contracte cu SC X SA.

Astfel societatea factureaza comision de 10% pentru contractul incheiat intre SC A2 SA si SC X SA, cu toate ca relatia contractuala dintre cele doua societati exista inainte de anul 1999.

Din documentele prezentate de agentul economic: factura, contract, nota prin care SC X SA calculeaza comisionul datorat catre R SA, nu rezulta ca serviciile prestate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, drept pentru care suma reprezinta TVA fara drept de deducere. Nu au fost respectate prevederile art.145, alin(3), din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In perioada ianuarie 2004 - decembrie 2004, ianuarie 2005, februarie 2005, iulie 2005, societatea deduce in mod eronat TVA, din facturi primite de la diversi furnizori: SC A3 SRL, SC G SRL,

reprezentand prestatii pentru care nu s-au prezentat documente justificative din care sa reiasa efectuarea prestatiilor si faptul ca acestea au fost destinate realizarii obiectului de activitate. Astfel, pentru la SC A3 SA, societatea a prezentat doar o comanda pentru prestari servicii - reparatie reductor, nu si situatia de plata -devizul de lucrare- din care sa rezulte efectuarea prestatiei.

Nu s-au prezentat documente justificative pentru facturile inregistrate in contabilitate, emise de SC G SRL, reprezentand reparatie macara si asistenta tehnica.

Prin deducerea sumei, nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(3), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele de mai sus, organul de control a procedat la recalcularea TVA deductibil si colectat aferent perioadei ianuarie 2004-noiembrie 2006.

Pentru neplata la termenul legal a TVA stabilit suplimentar, s-au calculat penalitati de intarziere, conform prevederilor art.121 din OG nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pana la data de 31.12.2005.

Cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2002 - septembrie 2006.

Societatea a inregistrat cheltuieli cu prestatii, fara a prezenta in timpul controlului documentele justificative - contract, situatie de lucrari, proces verbal de receptie- sau din analiza acestora constatandu-se faptul ca respectivele documente nu sunt in masura sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate. Ca exemplu se prezinta:

-SC G SA -lipsa contract si justificare lucrari de reparatie macara si asistenta tehnica.

-SC L SRL - obiectul contractului consta in executarea de reparatii electrice si electronice, fapt pentru care beneficiarul achita lunar suma prevazuta in contract. SC X SA nu a prezentat organelor de control justificarea efectuarii prestatiilor.

-SC CS SA - lipsa documente justificative privind lucrari reparatii ale instalatiilor electrice.

-SC R - contractul din 11.08.1999 prevede negocierea de contracte sau comenzi in favoarea SC X SA, fapt pentru care agentul R emite factura din 5.04.2004. In timpul controlului s-a prezentat ca

justificare o nota din care rezulta o insiruire de facturi emise de catre SC X SA catre SC A2, relatia dintre cele doua societati fiind anterioara incheierii contractului cu SC R SA, asa cum rezulta din evidentele societatii. Agentul economic nu a pus la dispozitia organelor de control documentele din care sa rezulte faptul ca factura mai sus mentionata indeplineste obiectul contractului.

-SC A3 SA - lipsa contract si justificare pentru prestatie.

Nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.m din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna octombrie 2004, agentul economic a inregistrat in mod eronat lucrari de modernizare -reamenajare auto transport gaze lichefiate- efectuate de SC T SA. Nu au fost respectate prevederile art.24 alin.(3) lit. d din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarile efectuate a rezultat faptul ca societatea nu a inregistrat veniturile aferente dispatch-urilor in perioada realizarii acestora, acestea fiind inregistrate cu intarziere de pana la 3 ani sau nefiind inregistrate.

Ca urmare s-a solicitat reverificarea impozitului pe profit conform referatului din 27.04.2007.

Prin raportul de inspectie fiscala sunt date urmatoarele exemple:

- contractul din 2006 incheiat de catre SC X SA cu SC F1 SRL, la art.18, prevede: "confirmarea/eventuale obiectiuni ale beneficiarului pe marginea time-sheet-ului transmis de prestator vor fi facute in maxim 15 zile de la primirea time-sheet-ului. In cazul in care in termen de 15 zile prestatorul nu primeste nici un raspuns pe marginea calculelor transmise, time-sheet-ul se considera acceptat in forma in care a fost transmis". Conform time-sheet-ului operatiunea s-a finalizat in data de 10.09.2006 iar factura s-a intocmit in data de 10.11.2006.

- contractul din 2003 incheiat cu EF SA, la art.29, prevede ca in termen de 15 zile de la terminarea descarcarii navei prestatorul intocmeste time-sheet-ul, pe care il remite beneficiarului. "Beneficiarul va remite prestatorului sumele in valuta datorate de catre armator in termen de 10 zile de la data primirii time-sheet-ului". Conform time-sheet operatiunea s-a finalizat in data de 28.09.2003, iar factura s-a intocmit in data de 12.02.2004.

- contractul din 8.02.2005 incheiat cu PI SA, la art.19, prevede ca in termen de 5 zile de la prezentarea sof-ului de catre agent prestatorul intocmeste time sheet-urile pe care le remite beneficiarului. "In cazul in care in termen de 15 zile prestatorul nu primeste nici un raspuns pe marginea calculelor transmise, time - sheet-ul se considera acceptat in forma in care a fost transmis". Pentru operatiunile finalizate in lunile august 2005, septembrie 2005, aprilie 2006, s-a intocmit factura din 16.08.2006.

- contractul din 2.02.2005 incheiat cu P1 SA, la art.19, prevede faptul ca in situatia in care in termen de 15 zile de la primirea time-sheet-lui prestatorul nu primeste un raspuns pe marginea calculelor transmise, time-sheetul se considera acceptat in forma in care a fost transmis. Conform time-sheet-urilor, operatiunile s-au finalizat in perioada aprilie - august 2005, pentru acestea intocmindu-se factura din 27.06.2006, iar pentru time-sheet-urile aferente operatiunilor din aprilie 2003, mai 2003, iulie 2004, septembrie 2004 nu s-a intocmit factura.

Organul de control a procedat la repunerea veniturilor din dispatch, pentru cele inregistrate cu intarziere, precum si la inregistrarea celorlalte, cu exceptia veniturilor pentru care organul de control nu a putut proceda la corectare, acestea referindu-se la o perioada ulterioara perioadei verificate, urmand a fi avute in vedere la urmatorul control.

Prin neinregistrarea veniturilor in perioada realizarii lor s-a incalcat art.6 alin.(1) din Legea 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu OMFP nr.94/2001 si OMFP nr.1752/2005.

Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, aferent perioadei decembrie 2005-iunie 2006:

In perioada decembrie 2005 - mai 2006 SC X SA a efectuat plati externe in favoarea E, conform contractului din 12.02.2005.

SC X SA nu a prezentat in timpul controlului certificatul de rezidenta fiscala pe numele EU MP, in vederea aplicarii prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri, conform art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003, fapt pentru care organul de control a procedat la calcularea impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti conform art.116 alin.(2) lit.c din acelasi act normativ, rezultand impozitul datorat.

Pentru neplata in termenul legal a impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti s-au calculat majorari de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

III.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie 2004 - noiembrie 2006:

III.1.1. Referitor la masura colectarii taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra obligatiei societatii de a factura TVA aferenta sumelor platite de beneficiarii externi cu titlu de despagubiri pentru avarii cauzate unor mijloace fixe, in conditiile in care organele de inspectie fiscala si-au intemeiat masura pe prevederile art.137 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003, fara a prezenta interpretarea care sa justifice aplicabilitatea acestora in cauza.

In fapt, in lunile ianuarie 2005 si aprilie 2005 SC X SA a incasat de la beneficiari externi despagubiri pentru avarii cauzate unor mijloace fixe -graifer, macara-, fara sa factureze si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea art.137 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003, conform caruia: "Baza de impozitare nu cuprinde următoarele: [...] b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă si irevocabilă, penalizările si orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligatiilor contractuale, dacă sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate", procedand la stabilirea TVA aferenta.

Prin contestatie societatea arata ca prin necolectarea TVA aferenta despagubirilor primite a respectat art.137 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003, suma incasata reprezentand repararea prejudiciului cauzat activelor societatii, fara a avea legatura cu contravaloarea serviciilor prestate clientilor sai.

In drept, art.109 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede:

“Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.”

Se retine ca organele de inspectie de inspectie fiscala au luat masura colectarii TVA aferenta despagubirilor ca urmare a constatarilor privind nerespectarea prevederilor art.137 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003, fara a prezenta interpretarea care sa justifice aplicabilitatea acestor prevederi in cauza, respectiv modul in care rezulta caracterul imperativ al normei juridice cu privire la colectarea TVA pentru despagubirile primite de la beneficiari.

Astfel, din raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata nu rezulta starea de fapt constatata, respectiv daca despagubirile “reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate” sau au fost primite “peste preturile si/sau tarifele negociate”, in aceasta din urma situatie fiind necesara analizarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata facturata de de furnizori si prestatori - SC A9 SA-, in raport de caracterul taxabil al operatiunii.

Se retine ca in situatia in care despagubirile ar fi fost acoperite de o societate de asigurari, TVA aferenta cumpararilor de bunuri necesare efectuarii reparatiilor in regie proprie, ar fi fost dedusa de proprietarul bunurilor, acesta intocmind devizul pentru materialele utilizate, fara TVA, in vederea platii despagubirii de catre asigurator.

In cauza, in situatia in care despagubirile incasate de la beneficiarii externi acopera si taxa pe valoarea adaugata facturata pentru bunurile si serviciile aferente reparatiei, SC X SRL nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata.

Fata de considerentele de mai sus se va desfiinta partial decizia de impunere din 11.06.2007 in raport de constatările subcapitolului in cauza din raportul de inspectie fiscala, urmand ca Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin alta echipa, sa reanalizeze aspectul in cauza si sa emita o noua decizie de impunere pentru aceeasi perioada si aceeasi obligatie fiscala.

III.1.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra masurii organelor de inspectie fiscala de repunere in perioada septembrie 2004 - aprilie 2005 a taxei pe valoarea adaugata aferenta incasarilor privind despatch-ul facturata de societate in luna martie 2007, in conditiile in care aceasta luna este ulterioara perioadei verificate.

Perioada supusa inspectiei fiscale: ianuarie 2004 - noiembrie 2006.

In fapt, SC X SA a emis in luna martie 2007, catre SC A SA, factura continand taxa pe valoarea adaugata. Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca factura se refera la prestari de servicii aferente perioadei septembrie 2004 - aprilie 2005, repunand taxa pe valoarea adaugata in aceasta perioada, in baza art.134 alin.3 din Legea nr.571/2003.

Prin contestatie societatea invoca prevederile art.59 alin.2 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, conform carora data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari, aratand ca factura emisa in data de 14 martie 2007 reprezinta despatch-ul aferent navelor operate in septembrie 2004 - aprilie 2005, acesta fiind facturat separat de operatiunile portuare de incarcare/descarcare/depozitare, in baza protocolului din 28.02.2007 privind acordul dintre prestator si beneficiar cu privire la datorarea si cuantumul sau.

De asemenea, societatea arata ca suma a fost in mod eronat stabilita ca TVA necolectata, in conditiile in care organele de inspectie fiscala constata ca suma a fost colectata, dar la alt moment.

Art.94 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede:

“(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de măsuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;[...]"

În conformitate cu textul de lege mai sus citat, se reține faptul că la repunerea taxei pe valoarea adăugată în perioada septembrie 2004 - aprilie 2005, organele de inspectie fiscală ar fi trebuit să analizeze, în raport de condițiile legale în care se poate depune decontul rectificativ privind taxa pe valoarea adăugată, posibilitatea diminuării cu aceeași sumă a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii martie 2007, respectiv dacă suma evidențiată de societate în această lună mai putea fi stabilită ca obligație fiscală suplimentară într-o perioadă anterioară. Din dosarul cauzei nu rezultă că prin verificarea efectuată s-a procedat în acest fel, în condițiile în care prin raportul de inspectie fiscală se menționează că perioada supusă inspectiei fiscale: ianuarie 2004 - noiembrie 2006.

În consecința condiției, se va desființa parțial decizia de impunere din 11.06.2007 pentru taxa pe valoarea adăugată, urmând ca Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin altă echipă, să emită o nouă decizie de impunere, conform considerentelor prezentei decizii.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente, al căror cuantum nu rezultă din raportul de inspectie fiscală, se reține că art.134 din Legea nr.571/2003 prevede:

"[...] (3)Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii [...]"

(5)Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înainte de livrării de bunuri sau a prestării de servicii;[...]", iar art.137(2) din Legea nr.571/2003 prevede:

"Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată".

Astfel, legiuitorul a prevăzut faptul că taxa pe valoarea adăugată este exigibilă la data prestării serviciului. Conform art.137 din Legea nr.571/2003 societatea avea obligația evidențierii taxei pe

valoarea adaugata aferenta incasarilor din despatch, "cel mai tarziu pana la data de 15 a lunii urmatoare celei" in care a fost prestat serviciul la care se refera despatch-ul, or, dupa cum s-a aratat, pentru nave operate in perioada septembrie 2004 - aprilie 2005, societatea a evidentiat TVA in data de 14.03.2007, in baza protocolului din 28.02.2007, fara ca acest protocol sa poata deroga de la prevederile explicite ale legii.

De asemenea, conform art.134 alin.5 din Legea nr.571/2003, legiuitorul a prevazut ca la momentul emiterii facturii, taxa pe valoarea adaugata devine exigibila, chiar daca aceasta se refera la o prestatie viitoare. In cauza, pentru prestatile generatoare de despatch, efectuate si care, dupa cum s-a aratat, trebuiau facturate pana la data de 15 a lunii urmatoare, societatea era obligata sa evidentieze la momentul facturarii taxa pe valoarea adaugata, urmand ca in situatia in care creanta astfel individualizata nu s-ar fi realizat, sa procedeze la stornarea operatiunii.

In consecinta, pentru colectarea cu intarziere a taxei pe valoarea adaugata, in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii majorari si penalitati de intarziere.

III.1.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra masurii organelor de inspectie fiscala privind neacordarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de decontare pentru plati in numele clientului, in conditiile in care din dosarul cauzei nu rezulta in mod clar natura operatiunii si daca organele de inspectie fiscala au analizat daca societatea contestatoare a evidentiat taxa pe valoarea adaugata colectata la refacturarea marfurilor respective.

In fapt, SC X SA a achizitionat de la SC N SRL, in datele de 31.03.2006 si 05.04.2006, uree vrac, pe baza unui numar de doua facturi de decontare pentru plati in numele clientului. La dosarul cauzei societatea cauzei - anexa nr.3 la contestatie, SC X SA prezinta in copie facturile din data de 24.03.2006 privind facturarea la acelasi pret unitar a cantitatii de uree vrac, catre SC CP SRL.

Prin raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa decizia de impunere din 2007, s-a constatat deducerea eronata in luna martie 2006 a TVA aferenta facturii din 31.03.2006 privind achizitia de catre SC X SA a cantitatii de uree vrac, invocandu-se in acest sens prevederile art.137 alin.3 lit.e din Legea nr.571/2003.

Prin contestatie societatea sustine efectuarea unei operatiuni proprii, invocand documentele mai sus mentionate, privind revanzarea marfurilor.

In drept, art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 prevede:

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:

e) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului si care apoi se decontează acestuia”, iar pct.22(2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004, prevede:

“Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mentiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidentiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare si taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului si nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diversi", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită.”

Art.94 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede:

“(2) Inspectoria fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de măsuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;[...]"

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat deducerea eronată a TVA aferentă facturii din 31.03.2006, fără ca din dosarul cauzei să rezulte în mod cert natura operațiunii, respectiv dacă aceasta este o tranzacție proprie a societății sau o decontare, în ultimul caz organele de inspecție fiscală trebuind să analizeze și dacă societatea avea obligația colectării TVA. De asemenea, din dosarul cauzei nu rezultă împrejurarea care a dus la achiziționarea marfurilor la date ulterioare refacturării acestuia.

Intrucât în măsura a analiză documentele transmise în copie de societate sunt organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat, se va desființa parțial decizia de impunere din 11.06.2007 în raport de constatările subcapitolului în cauză din raportul de inspecție fiscală, urmând ca Administrația Finanelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin altă echipă, să reanalizeze aspectul în cauză și să emită o nouă decizie de impunere pentru aceeași perioadă și aceeași obligație fiscală.

III.1.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă contractului privind negocieri cu diversi parteneri, în condițiile în care societatea nu a depus documente privind prestarea efectivă a serviciilor.

În fapt, în luna aprilie 2004 societatea a dedus TVA înscrisă în factura din 05.04.2004 emisă de SC R SA, reprezentând comision în cota de 10% conform contractului din 11.08.1999 privind negocierea pentru încheierea de contracte cu diversi parteneri. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, urmare a constatării conform căreia serviciile prestate nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv taxa pe valoarea adăugată a fost facturată pentru contractul încheiat între SC A2 SA și SC X SA, în condițiile în care între acestea existau relații contractuale înainte de anul 1999.

Prin contestatie societatea arata ca pana in anul 1999, cand a fost incheiat contractul de agent intre SC R SA si SC X SA, relatia dintre aceasta din urma si intre SC A2 SA era una intermediata, iar dupa incheierea contractului de agent aceasta a devenit una directa. De asemenea se arata ca agentul R a determinat cresterea volumului de marfa operat de SC A2 SA prin SC X SA.

In drept, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 prevede:

“Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă[...]”.

Se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor a fost conditionat de imprejurarea ca acestea sa fie destinate in folosul operatiunilor taxabile, suma taxei pe valoarea adăugată sa fie justificata pe baza facturii fiscale si sa fi devenit exigibila, iar serviciile sa fie prestate efectiv, legiuitorul accentuand aceasta prin conditia ca taxa pe valoarea adăugată sa fie datorată sau achitată, precum si ca taxa pe valoarea adăugată sa fie aferentă prestărilor de servicii care i-au fost prestate.

La dosarul cauzei societatea nu depune documente, corespondenta etc din care sa rezulte in ce a constat aportul prestatorului la dezvoltarea relatiilor comerciale intre SC X SA si SC A2 SA, respectiv sa justifice sustinerea societatii conform careia cresterea volumului de marfa operat de SC A2 SA prin SC X SA se datoreaza unei activitati de intermediere a agentului SC R.

De asemenea, societatea nu argumenteaza de ce aceasta crestere a volumului de marfa nu se putea realiza prin negocieri directe cu furnizorul, fiind evident faptul ca prin plata comisionului de 10% catre agentul SC R, SC X SA a inteles in fapt sa majoreze costul de achizitie al marfurilor de la SC A2 SA, societate ce efectuase livrari catre

contestatoare si anterior anului 1999, cand a fost incheiat contractul de agent.

In conditiile in care dupa cum s-a aratat din dosarul cauzei nu rezulta prestarea efectiva a activitatii de intermediere de catre SC R, si nici necesitatea acesteia, se retine ca legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoarea adaugata, urmand sa se respinga ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

III.1.5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra masurii organelor de inspectie fiscala privind neacordarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de un numar de doi prestatori de servicii, in conditiile in care societatea a depus in copie documente privind prestarea efectiva a serviciilor.

In fapt, in perioada ianuarie 2004 - iulie 2005, societatea a evidenciat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de SC A3 SRL si SC G SRL, reparatie reductor si respectiv reparatie macara si asistenta tehnica. Pentru serviciile astfel evidenciate organele de inspectie fiscala au constatat prezentarea, in justificarea prestarii efective, doar a comenzii privind reparatie reductor, nu si a situatiilor de plata - devizelor de lucrari.

Prin contestatie societatea arata faptul ca lucrarile evidenciate au legatura directa cu operatiile taxabile ale societatii, invocand documentele justificative privind prestarea efectiva a serviciilor - anexa nr.5 la contestatie.

In drept, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 prevede:

“Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă[...].”

Pct.50(3) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 precizeaza:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.

(1) si (2) trebuie îndeplinite următoarele cerinte:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să detină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achizitionate.”

Se retine ca, dupa cum s-a aratat la capitolul III.1.5 din prezenta, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor a fost conditionat de imprejurarea ca acestea sa fie destinate in folosul operatiunilor taxabile, suma taxei pe valoarea adăugată sa fie justificata pe baza facturii fiscale si sa fi devenit exigibila, iar serviciile sa fie prestate efectiv, legiuitorul accentuand aceasta prin conditia ca taxa pe valoarea adăugată sa fie datorată sau achitată, precum si ca taxa pe valoarea adăugată sa fie aferentă prestărilor de servicii care i-au fost prestate.

La dosarul contestatiei societatea a depus documente suplimentare, in copie, neanalizate prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere si la care nu se face referire prin referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei, dupa cum urmeaza: pentru SC A3 SRL: deviz privind reparare reductor, act de predare-primire din 07.05.2004: pentru SC G SRL: rapoartele de lucru din datele de 15.07.2005, 01.02.2005.

Intrucat, in masura sa analizeze documentele suplimentare transmise in copie de societate sunt organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat, se va desfiinta partial decizia de impunere din 11.06.2007 pentru subcapitolul in cauza din raportul de inspectie fiscala, urmand ca Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere pentru aceeasi perioada si aceeasi obligatie fiscala, in conformitate cu prevederile legale mai sus citate.

III.1.6. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru sumele refacturate de societate - reprezentand decontari pentru plati in numele clientului -, cu exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adaugata, in mod legal organele de inspectie fiscala au dispus masura colectarii taxei pe valoarea.

Perioada supusa inspectiei fiscale: iulie - octombrie 2006.

In fapt, in perioada iulie - octombrie 2006 SC X SA a facturat catre TC Tara 2 sume reprezentand refacturare servicii prestate de SNY SA, in conformitate cu art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind decontarile pentru plăți în numele clientului.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca decontarea s-a efectuat cu deducerea TVA inscrisa in facturile emise de SNY SA, fara ca SC X SA sa colecteze taxa pe valoarea adaugata facturata catre beneficiar, incalcand astfel prevederile art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003.

Societatea sustine ca prin necolectarea taxei pe valoarea adaugata a respectat prevederile invocate prin raportul de inspectie fiscala referitoare la modul de inregistrare a decontarilor pentru plăți în numele clientului.

In drept, art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 prevede:

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:[...] e) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului si care apoi se decontează acestuia”, iar pct.22(2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004, prevede:

“Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mentiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidentiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare si taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului si nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diversi", inclusiv taxa pe valoarea adăugată.[...]"

Fata de prevederile legale mai sus citate se retine ca eronata masura organelor de inspectie, legiuitorul prevazand faptul ca nu se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată sumele achitate în contul clientului si care apoi se decontează acestuia.

Prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 s-a precizat faptul ca operatiunea in cauza se efectueaza fara ca furnizorul/prestatorul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura emisa de persoana catre care face plata, in cauza eronat organele de inspectie fiscala dispunand colectarea taxei pe valoarea adaugata de catre societate, si nu nedeductibilitatea acesteia.

In aceste conditii, se va desfiinta partial decizia de impunere din 11.06.2007 pentru subcapitolul privind taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala, urmand ca Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere pentru aceeasi perioada si aceeasi obligatie fiscala, in conformitate cu prevederile legale aplicabile in cazul decontarilor pentru plati efectuate in numele clientului.

La reverificare vor fi analizate si documentele suplimentare, depuse in copie de societate, in sustinerea capatului de cerere referitor la taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca pentru sumele ce fac obiectul capitolului III.1 din prezenta decizie, pentru care s-a propus solutia de respingere, nu se pot departaja majorarile de intarziere aferente, se va desfiinta in totalitate capitolul din decizia de impunere contestata referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adãugãtã, urmand ca la reverificare sa fie analizate si celelalte sustineri formulate de societate.

III.2. Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2002 - septembrie 2006:

III.2.1. Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile evidentiata de contestatoare, in conditile in care din procesul verbal nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au analizat prestarea efectiva a serviciilor in baza prevederilor legale in materia impozitului pe profit.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 28.11.2003 - 30.09.2006

In fapt, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli in baza contractului privind reparatii electrice si electronice incheiat cu SC

L SRL, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere constatandu-se neprezentarea documentelor prin care sa se justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate. Prin referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei se precizeaza ca situatiile de plata depuse la dosarul cauzei se refera la service instalatii electrice, diferit de obiectul contractului, respectiv reparatii electrice instalatii electrice.

De asemenea, SC X SA a evidenciat cheltuielile inscrise in facturile emise de SC CS SA ca reprezentand prestatii lunare conform contract, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere constatandu-se lipsa documentelor justificative privind efectuarea reparatiilor la instalatiile electrice. Prin referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei se precizeaza ca la dosarul cauzei au fost depuse documente justificative privind asistenta tehnica si nu pentru lucrari de reparatii instalatii electrice.

In drept, in perioada supusa inspectiei fiscale sunt incidente spelei supuse solutionarii urmatoarele prevederi legale:

Pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2003, art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002: "Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, prestări de servicii sau asistentă, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată", și pct.9.14 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

"În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestatiei se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare."

Pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2006, art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003: "Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte” și pct.48 din Normele de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor privind serviciile de justificarea necesității prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii, justificarea pe baza de documente a prestării efective a serviciilor, precum și de îndeplinirea condițiilor privind încheierea contractului și forma acestuia.

În ceea ce privește cheltuielile evidențiate de societate în baza facturilor având înscrise societățile comerciale L SRL și CS SA, se reține că din dosarul cauzei nu rezultă cu claritate motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut deductibilitatea fiscală a acestora. Astfel, după cum s-a arătat, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere s-a constatat neprezentarea documentelor privind prestarea efectivă a serviciilor, constatare neconfirmată prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației, prin acesta din urmă invocându-se doar faptul că documentele prezentate la dosarul cauzei pentru justificarea efectuării prestațiilor reflectă o natură diferită a acestora față de cea înscrisă în contract, respectiv documente privind servicii instalatii electrice în loc de reparații instalatii electrice, în cazul SC L SRL și documente privind

asistenta tehnica in loc de reparatii instalatii electrice, in cazul SC CS SA.

In aceste conditii se retine ca masura dispusa nu se justifica fara o analiza pe fondul cauzei din care sa rezulte ca documentele prezentate de societate nu sunt aferente serviciilor evidentiata in legatura cu cei doi prestatori, fiind aferente altor contracte.

Din analiza documentelor prezentate in copie la dosar, se retine, in cazul SC L SRL, faptul ca acesta a emis facturi avand in scris la rubrica privind Denumirea produselor sau serviciilor, "prestari servicii conform contract, facturilor fiindu-le anexate situatii de lucrari personalizate, privind operatii de verificare, curatare, masurare, etc, care prin natura lor preced eventualele reparatii ce s-ar fi impus a fi efectuate. In mod asemanator, SC CS SA a emis facturi avand in scris la rubrica privind Denumirea produselor sau serviciilor, "prestatii luna ... conform contract", facturilor fiindu-le anexate rapoarte de lucru privind asistenta tehnica pod descarcator, din care rezulta efectuarea de operatii premergatoare reparatiilor: verificare, curatare, reglare tensiune asistenta, precum si schimbare componente electronice uzate.

Fata de considerentele de mai sus, se va desfiinta partial decizia de impunere din 2007 pentru subcapitolele in cauza din raportul de inspectie fiscala, urmand ca Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin alta echipa, sa reanalizeze indeplinirea conditiilor de deductibilitate a cheltuielilor, in conformitate cu prevederile legale mai sus citate si sa emita un nou act administrativ fiscal.

III.2.2. Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inregistrate de societate in baza contractului privind negocieri cu diversi parteneri, in conditiile in care societatea nu a depus documente privind prestarea efectiva a serviciilor.

Perioada supusa inspectiei fiscale: aprilie 2004.

In fapt, societatea a inregistrat cheltuielile inscrise in factura din 5.04.2004 emisa de SC R SA in baza contractului din 11.08.1999 privind negocierea pentru incheierea de contracte in favoarea SC X SA. Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere s-a constatat - dupa cum s-a aratat si la capitolul III.1.4, privind taxa pe valoarea adaugata, din prezenta decizie - faptul ca SC X SA a emis o serie de facturi catre SC A2 SA, in conditiile in care relatiile de afaceri dintre ultimele doua sunt anterioare incheierii contractului din

11.08.1999 mentionat, astfel ca emiterea facturii din 5.04.2004 nu este justificata de incheierea contractului intre SC X SA si SC A2 SA. De asemenea, s-a constatat ca agentul economic nu a pus la dispozitia organelor de control documentele din care sa rezulte ca factura indeplineste obiectul contractului.

Prin contestatie societatea face trimitere la sustinerile formulate la punctul a.2.2 din contestatie, referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta aceleiasi facturi, prin care se arata faptul ca pana in anul 1999, cand a fost incheiat contractul de agent intre SC R SA si X SA, relatia dintre aceasta din urma si intre SC A2 SA era una intermediata, iar dupa incheierea contractului de agent aceasta a devenit una directa, precum si faptul ca agentul R a determinat cresterea volumului de marfa operat de SC A2 SA prin SC X SA, iar serviciile respective sunt justificate prin specificul activitatii societatii contestatoare.

In drept, art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 prevede:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte” si pct.48 din Normele de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca legiuitorul a conditionat deductibilitatea cheltuielilor privind serviciile de justificarea necesitatii prestării acestora în scopul desfășurării activității

proprii, justificarea pe baza de documente a prestarii efective a serviciilor, precum si de indeplinirea conditiilor privind incheierea contractului si forma acestuia.

La dosarul cauzei societatea nu depune documente, corespondenta etc din care sa rezulte in ce a constat aportul prestatorului la dezvoltarea relatiilor comerciale intre SC X SA si SC A2 SA, respectiv sa justifice sustinerea societatii conform careia cresterea volumului de marfa operat de SC A2 SA prin SC X SA se datoreaza unei activitati de intermediere a agentului SC R.

De asemenea, societatea nu argumenteaza de ce aceasta crestere a volumului de marfa nu se putea realiza prin negocieri directe cu furnizorul, fiind evident faptul ca prin plata comisionului de 10% catre agentul SC R, SC X SA a inteles in fapt sa majoreze costul de achizitie al marfurilor de la SC A2 SA, societate ce efectuase livrari catre contestatoare si anterior anului 1999, cand a fost incheiat contractul de agent.

In conditiile in care dupa cum s-a aratat din dosarul cauzei nu rezulta prestarea efectiva a activitatii de intermediere de catre SC R, si nici necesitatea acesteia, se retine ca legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala, urmand sa se respinga ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

III.2.3. Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte daca la stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor privind modernizarea unui mijloc fix, eronat evidentiata ca reprezentand cheltuieli privind servicii terti, organele de inspectie fiscala trebuiau sa ia in considerare deductibilitatea cheltuielilor reprezentand cotele lunare de amortizare ale mijlocului fix.

In fapt, in luna octombrie 2004 SC X SA inregistrat cheltuielile aferente facturii din 28.10.2004 emisa de SC T SA, privind reamenajare auto transport gaz lichefiat. Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere s-a constatat inregistrarea eronata a cheltuielilor in contul 628 "Alte cheltuieli privind servicii executate de terti", cu incalcarea art.24 din Legea nr.571/2003 privind recuperarea fiscala a cheltuielilor privind mijloacele fixe prin deducerea amortizarii.

Prin contestatia formulata societatea arata ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa ia in considerare deductibilitatea cheltuielilor in cauza in limita amortizarii.

In drept, art.94 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 prevede:

(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității si conformității declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactității îndeplinirii obligatiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plată si a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:[...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanta fiscală declarată si/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.”

In speta se va face si aplicatiunea art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, care prevede:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Intrucat din dosarul cauzei nu rezulta daca organele de inspectie fiscala, la stabilirea inregistrarii eronate pe cheltuieli deductibile a sumei facturata de SC T SA, au luat in considerare dreptul societatii la calcularea amortizarii fiscale, se va desfiinta partial decizia de impunere din 2007 pentru subcapitolul in cauza din raportul de inspectie fiscala, urmand ca Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1, prin alta echipa, sa emita un nou act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

III.2.4. Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inscrise in facturile emise de un numar de doi prestatori de servicii, in conditiile in care la dosarul cauzei societatea nu a depus contractele incheiate cu prestatorii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: ianuarie 2004 - iulie 2005.

In fapt, societatea a evidentiat cheltuieli in baza facturilor emise de SC A3 SRL si respectiv SC G SRL, reprezentand reparatie reductor si reparatie macara si asistenta tehnica.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat neprezentarea contractelor si a documentelor care sa justifice prestarea serviciilor.

Prin contestatie societatea arata faptul ca lucrarile evidentiate au legatura directa cu operatiile taxabile ale societatii, invocand documentele justificative privind prestarea efectiva a serviciilor - anexa nr.5 si nr.8 la contestatie.

Prin referatul din 02.08.2007 intocmit in cauza de organele de inspectie fiscala, s-a mentionat faptul ca nici la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat contracte privind prestarile de servicii.

In drept, art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 prevede:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte” si pct.48 din Normele de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca pentru acordarea deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile legislatia in materia impozitului pe profit a prevazut indeplinirea in mod cumulativ a urmatoarelor conditii: justificarea necesitatii prestării acestora în scopul

desfășurării activității proprii, justificarea pe baza de documente a prestării efective a serviciilor, precum și încheierea contractului și forma acestuia.

Din analiza documentelor depuse de societate, se reține că aceasta nu prezintă contracte încheiate cu societățile înscrise în facturile reprezentând reparație reductor și asistență tehnică, iar în cazul SC A3 SRL O1 este prezentată adresa din 06.11.2003 - anexa 5 la contestație - prin care aceasta precizează defecțiunile constatate și contravaloarea manoperei, precum și adresa din 07.11.2003 de acceptare a ofertei de către SC X SA, fără ca din dosar să rezulte dacă aceasta corespunde și-a materializat în încheierea contractului de prestări servicii.

În condițiile se reține că SC X SA nu îndeplinește toate condițiile prevăzute de legislația în materia impozitului pe profit, pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în cauză, urmând să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

III.2.5. Referitor la veniturile din dispatch, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra datei la care societatea trebuia să recunoască veniturile privind primele de celeritate aferente serviciilor prestate către diverși beneficiari, respectiv data efectuării serviciilor, sau data confirmării cuantumului acestora de către beneficiari.

Perioada supusă inspecției fiscale: ianuarie 2002 - septembrie 2006.

În fapt, în perioada verificată SC X SA a beneficiat în plus față de veniturile realizate din operațiunile de încărcare/descărcare, de venituri privind primele de celeritate -dispatch-, respectiv din efectuarea prestațiilor într-un timp mai scurt față de cel convenit între părți.

Constatănd că între data facturării dispatch-ului de către contestatoare și data finalizării operațiunilor la care acesta se referă, există perioade care depășesc perioadele prevăzute în contractele încheiate între părți, pentru transmiterea calculației dispatch-ului către beneficiar și confirmarea cuantumului stabilit, de către acesta, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea veniturilor din dispatch, pentru care au stabilit înregistrarea cu întârziere, în perioade anterioare, precum și la reintregirea profitului impozabil cu veniturile din dispatch

neinregistrate. Astfel, prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit ca societatea trebuia sa evidentieze venituri din despatch in anii 2002, 2003, 2004, 2005 si trimestrele I-III ale anului 2006.

Prin contestatie societatea precizeaza faptul ca despatch-ul reprezinta un mijloc prin care armatorul stimuleaza navlositorul in accelerarea operatiunilor de incarcare - descarcare a marfurilor, iar pentru a fi datorata aceasta prima trebuie prevazuta in conventia incheiata cu navlositorul. Contestatoarea arata faptul ca pana la confirmarea cuantumului despatch-ului de catre beneficiar nu exista certitudinea nici cu privire la suma despatch-ului si nici cu privire la datorarea acestuia, in plus sustinand ca exista cazuri in care operatiunile de incarcare/descarcare s-au efectuat fara ca prin contractele incheiate cu beneficiarii sa se prevada dreptul prestatorului la despatch.

In drept, Reglementarile contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (C.E.E.) si cu Standardele Internationale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.94/2001, precizeaza, la capitolul Cadrul general de întocmire si prezentare a situatiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internationale de Contabilitate, din Reglementarile contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, urmatoarele:

“Recunoasterea veniturilor

92. Veniturile sunt recunoscute în contul de profit si pierdere atunci când a avut loc o crestere a beneficiilor economice viitoare aferente cresterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. Aceasta presupune că recunoasterea veniturilor se realizează simultan cu recunoasterea cresterii activelor sau a reducerii datoriilor (de exemplu, cresterea netă a activelor rezultată din vânzarea produselor sau a serviciilor ori descresterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

93. Procedurile adoptate în practică în mod normal pentru recunoasterea veniturilor, de exemplu cerinta ca venitul să fie obtinut, constituie aplicatii ale criteriilor de recunoastere prezentate în acest "cadru general". Astfel de proceduri conduc în general la limitarea recunoasterii ca venituri numai a acelor elemente ce pot fi evaluate în mod credibil si care au un grad suficient de certitudine.”

Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005, prevad:

32. [...] (2) Veniturile care, desi se referă la exercitiul financiar în cauză, nu se încasează până la expirarea acestuia, trebuie prezentate la "Creante".[...]

215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.”

Conform precizarilor mai sus citate, se retine ca legislatia contabila aplicabila in perioada supusa inspectiei fiscale a prevazut recunoasterea veniturilor certe si credibile - criteriu ce raspunde si principiului prudentei enuntat de Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii, potrivit caruia: “nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ si a veniturilor”-, precum si inregistrarea veniturilor in contabilitate pe masura realizarii. Astfel, legiuitorul a prevazut faptul ca neinregistrarea veniturilor se justifica in conditiile incertitudinii asupra realizarii lor efective, nu si in situatia in care incertitudinea priveste momentul realizarii veniturilor .

De asemenea, legiuitorul a prevazut inregistrarea veniturilor in exercitiul financiar la care se refera, chiar daca incasarea efectiva s-a realizat dupa expirarea respectivului exercitiu financiar.

Dupa cum arata insasi contestatoarea, incasarea despatch-ului reprezinta o practica recunoscuta in legislatie si literatura de specialitate, prin care armatorul stimuleaza navlositorul, sub forma primei de celeritate reprezentand ore, minute salvate fata de durata convenita, in vederea accelerarii operatiunilor de incarcare-descarcare a marfurilor, navlositorul transferand contravaloarea acestei prime catre operator.

Ca atare este evident interesul armatorului in plata contravalorii despatch-ului si implicit gradul suficient de certitudine al prestatorului cu privire la realizarea venitului, in conditiile in care a fost prevazut prin contractul incheiat intre navlositor si prestator, cat si posibilitatea evaluarii exacte a acestuia, pe baza orelor, minutelor salvate.

In acest context, se retine ca, desi societatea invoca lipsa de certitudine privind realizarea veniturilor din despatch, pana la data confirmarii cuantumului sau de catre beneficiar, din analiza cazurilor prezentate de societate suplimentar fata de cele exemplificate prin raportul de inspectie fiscala, se retine ca veniturile in cauza aveau un caracter cert, lipsa de certitudine referindu-se doar la momentul incasarii acestora. Astfel, societatea a recuperat valoarea despatch-ului de la urmatoarele societati, beneficiare ale serviciilor: F1, Ef, PI, P1 SA, A5, A2, I, I2, R1, Ns, S1, A7, R3, A, in conditiile in care prin contractele

incheiate cu aceste societati de catre SC X SA, s-a prevazut datorarea despatch-ului.

In concluzie, situatia de fapt ce rezulta din dosarul cauzei nu reflecta lipsa unei certitudini suficiente asupra incasarii veniturilor din despatch, care sa justifice neinregistrarea veniturilor pe masura efectuarii serviciilor la care se refera despatch-ul, chiar si in cele doua cazuri - I2 si R1 - pentru care societatea sustine ca nu au existat incheiate contracte, societatea realizand venituri din despatch, astfel ca aceasta avea obligatia de a factura veniturile din despatch odata cu serviciile la care acesta se refera, urmand ca in situatia in care s-ar fi inregistrat neincasarea sumelor, sa procedeze la stornarea acestora.

Dupa cum s-a aratat societatea invoca prevederile contractuale privind facturarea despatch-ului dupa confirmarea cuantumului acestuia de catre beneficiar, fara ca aceasta clauza contractuala sa poata deroga de la principiul ce rezulta per a contrario din prevederile legale de mai sus, conform caruia veniturile privind serviciile, care au un grad de incertitudine redus, se evidentiaza pe masura efectuarii prestatiei.

Avand in vedere considerentele de mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au repus veniturile din despatch in perioada in care au fost prestate serviciile la care acesta se refera, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Prin adresa din 13.11.2007 inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in 15.11.2007, Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a comunicat cuantumul impozitului pe profit stabilit prin decizia de impunere din 11.06.2007, aferent cheltuielilor nedeductibile - capitolele III.2.1 si III.2.3 - stabilite de organele de inspectie fiscala pentru serviciile facturate de societatile comerciale SC L SRL, SC CS SA si respectiv SC T SA.

Avand in vedere defalcarea astfel efectuata pentru impozitul pe profit total contestat de societate, si solutiile dispuse prin prezenta decizie pentru capitolele pentru care se va dispune solutia de desfiintare, urmeaza sa se desfiinteze partial decizia de impunere din 11.06.2007 pentru impozitul pe profit, pentru diferenta de impozit pe profit urmand sa fie respinsa ca neintemeiata contestatia formulata.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, in conditiile in care din dosar nu rezulta accesoriile aferente impozitului pe profit pentru care s-a dispus solutia de

respingere, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere pentru totalul majorarilor de intarziere aferente impozitului pe profit.

III.3. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si majorarile de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru veniturile obtinute de o firma din Tara 2 din serviciile prestate contestatoarei, pot fi aplicate prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Tara 2 .

Perioada supusa inspectiei fiscale: decembrie 2005 - iunie 2006.

In fapt, in perioada decembrie 2005 - mai 2006 SC X SA a efectuat cheltuieli privind serviciile de design arhitectural-proiectare prestate de EU MP din Tara 2, in baza contractului de servicii din 12.02.2005, fara sa retina si sa verse la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, conform prevederilor art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat neprezentarea in timpul controlului a certificatului de rezidenta fiscala al prestatorului, stabilind impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, in cota de 15%, precum si si majorari de intarziere aferente, procedand la calcularea impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti, conform art.116 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003.

La dosarul cauzei SC X SRL a depus, in copie, traducerea autorizata a certificatului eliberat in data de 05.06.2006 de Directia generala a veniturilor, conform caruia Eu este inregistrat circa Y, societatea sustinand ca a prezentat in timpul controlului acest certificat, iar Eu este persoana identica din punct de vedere fiscal cu EU MP, avand acelasi numar de inregistrare, inscris si in facturile emise beneficiarului.

SC X SRL mai depune la dosarul cauzei, in copie, traducerea autorizata a certificatului eliberat in data de 18.07.2007 de Directia impozite locale Tara 2, conform caruia Eu (EU MP) este inregistrat la Directoratul pentru impozite Z.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.118 "Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală și termenul de depunere a acestuia de către nerezident se stabilesc prin norme."

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevăd, referitor la modul de aplicare a articolului 118 mai sus citat, următoarele:

13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelui stat.[...]

15. (1) Nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri vor depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.[...]

(2) În certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la pct.13 alin.(1), prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada

pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.(1).”

Se retine ca din dosarul cauzei nu rezulta daca organele de inspectie au facut o analiza a aplicabilitatii Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Tara 2 in raport de documentele prezentate de societate.

Astfel, desi prin raportul de inspectie fiscala si referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei se constata ca SC X SA nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pe numele companiei EU MP, se retine ca la dosarul cauzei societatea a depus, dupa cum s-a aratat, in copie, traducerea autorizata a certificatului eliberat in data de 05.06.2006 de Directia generala a veniturilor W, conform caruia Eu este inregistrat la circa Y, precum si traducerea autorizata a certificatului eliberat in data de 18.07.2007 de Directia impozite locale Tara 2, pe numele Eu (EU MP), si in care este inscris acelasi numar de inregistrare ca si in certificatul eliberat in data de 05.06.2006.

Societatea contestatoare invoca adresa din 21.09.2006 a Directiei Generale de Legislatie Impozite Directe din Ministerul Economiei si Finantelor, sustinand ca prin aceasta s-a mentionat ca urmeaza a se aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Tara 2. Din analiza adresei, se retine ca directia de specialitate a aratat conditiile in care este aplicabila Conventia, iar la paragraful 1 pagina 2 mentioneaza faptul ca certificatele de rezidenta fiscala anexate de societate “vor fi avute in vedere la aplicarea prevederilor Conventiei”. Se retine ca certificatele de rezidenta fiscala anexate la adresa societatii sunt emise pe numele persoanei juridice TC Tara 2, respectiv al lui EU, persoana fizica, diferite de prestatorul EU MP inscris in contractul de servicii din 12.02.2005, care face obiectul cauzei.

Pentru a clarifica daca societatii i se aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Tara 2, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa din 21.11.2007, i-a solicitat transmiterea certificatului, in original, prevazut de Normele metodologice de aplicare a art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, emis exclusiv pe numele prestatorului EU MP si din care sa rezulte faptul ca acesta a fost rezident in Tara 2 in perioada obtinerii veniturilor. In aceste conditii, se va desfiinta partial decizia de impunere pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si majorarile de intarziere aferente,

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere, conform considerentelor prezentei decizii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.216 alin.1 si alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1.1. Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 11.06.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1 - Activitatea de Inspectie Fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala sa emita un nou act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

1.2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SA pentru taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin decizia de impunere din 11.06.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1 - Activitatea de Inspectie Fiscala.

2.1. Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 11.06.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1 - Activitatea de Inspectie Fiscala pentru impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala sa emita un nou act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

2.2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SA pentru impozitul pe profit, stabilit prin decizia de impunere din 11.06.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1 - Activitatea de Inspectie Fiscala.

3. Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 11.06.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii O1 - Activitatea de Inspectie Fiscala pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, si majorarile de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa emita un nou act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii. Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O1, in termen de 6 luni de la comunicare.